

Niko Pankka

ENNAKKOPÄÄTÖSVALITUS VEROTUKSEN MUUTOKSENHAKUMENETTELYNÄ

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Pro gradu -tutkielma

2019

TIIVISTELMÄ

Niko Pankka: Ennakkopäätösvalitus verotuksen muutoksenhakumenettelynä
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
Huhtikuu 2019

Tutkielma käsittelee ennakkopäätösvalituksen taustoja sekä prosessin etenemistä ja toimivuutta käytännössä. Tutkielmaa varten on käyty läpi ajalta 2014-2018 kaikki tapaukset, joissa joko verovelvollinen, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö tai molemmat ovat vaatineet ennakkopäätösvalitusta. Lisäksi tutkielmassa perehdytään siihen, kuinka ennakkopäätösvalitus muutoksenhakumenettelynä on koettu veronsaajien sekä verovelvollisten näkökulmasta.

Ennakkopäätösvalituslupa tulisi myöntää ainoastaan ennakkopäätösluonteisille tapauksille. Prejudikaattiluonteisuuden käsitettä ennakkopäätösvalituksen näkökulmasta voidaan pitää selkeänä, mutta ei tarkkarajaisena. Tutkielman tarkoituksena on oikeustapa-analyysin kautta selvittää, minkälaisiin tapauksiin ennakkopäätösvalitusmenettely soveltuu parhaiten. Veronsaajien sekä verovelvollisen haastattelujen kautta on tarkoitus pohtia, onko ennakkopäätösvalitusmenettely toimiva, selkeä ja tarpeellinen verotuksen muutoksenhakujärjestelmän osa. Tarkoituksena on myös selvittää, kuinka ennakkopäätösvalitusmenettely etenee käytännössä.

Tutkimuksen kohteena on veroprosessioikeus. Tutkimuksessa pyritään lainsäädännön ja oikeuskäytännön avulla muodostamaan kuvaa voimassa olevan oikeuden sisällöstä tutkimuskysymysten näkökulmasta. Tutkimuksen metodologia on pääosin oikeusdogmaattinen eli lainopillinen, mutta osa tutkimuksesta toteutetaan laadullisena haastattelututkimuksena. Laadullinen tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa ja aineisto kootaan todellisissa tilanteissa.

Tutkielman perusteella voidaan sanoa, että näytön arviointia sisältävät tapaukset soveltuvat huonosti ennakkopäätösvalitukseen. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi siirtohinnoittelua ja VML 28 §:n soveltamista koskevia tapauksia. Ennakkopäätösvalitusta voidaan pitää tarpeellisena verotuksen muutoksenhakujärjestelmän osana, vaikka tähän mennessä ainoastaan kaksi tapausta on saanut valitusluvan. Tästä syystä verovelvolliset pitävät ennakkopäätösvalitusta haastavana muutoksenhakureittinä. Ennakkopäätösvalituksen tarkoituksen voitaisiin katsoa toteutuvan paremmin, jos Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö sekä korkein hallinto-oikeus perustelisivat myös valitusluvan hylkäämisen.

Avainsanat: verotus, vero-oikeus, muutoksenhaku, ennakkopäätösvalitus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällys

| | |
|--|------|
| Luettelo kaavioista, taulukoista ja liitteistä..... | I |
| Lähdeluettelo | I |
| Oikeustapaukset..... | VI |
| Lyhenteet | VIII |
| 1. JOHDANTO | 1 |
| 1.1 Tutkimusaiheen esittely | 1 |
| 1.2 Tutkimuskysymykset | 2 |
| 1.3 Tutkimusmenetelmät..... | 4 |
| 1.4 Tutkielman rakenne | 6 |
| 2. MUUTOKSENHAKU VEROTUKSESSA..... | 8 |
| 2.1. Lyhyt katsaus verotuksen muutoksenhakujärjestelmään..... | 8 |
| 2.1.1 Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle | 9 |
| 2.1.2 Valitus hallinto-oikeuteen | 9 |
| 2.1.3 Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen | 10 |
| 2.2 Oikeuskäytännön ja oikeusturvan merkitys veroasioissa | 12 |
| 2.3 Verotuspäätösten pysyvyydestä | 15 |
| 2.4 Ennakkopäätösvalituksen taustaa..... | 19 |
| 2.4.1 OHI-työryhmä..... | 19 |
| 2.4.1.1 Ehdotetut toimenpiteet | 20 |
| 2.4.1.2 Arviointi aikaisemmasta muutoksenhakujärjestelmästä | 20 |
| 2.4.1.3 Muutoksenhakumenettelyyn ehdotetut muutokset | 21 |
| 2.5 Hallituksen esitys..... | 23 |
| 2.6 Perustuslakivaliokunta | 25 |
| 2.7 Valtiovarainvaliokunnan mietintö..... | 26 |
| 3. ENNAKKOPÄÄTÖSVALITUS KÄYTÄNNÖSSÄ..... | 29 |
| 3.1 Ennakkopäätösvalituksen menettely | 29 |
| 3.1.1 Ennakkopäätösvalitusluvan edellytykset | 31 |
| 3.1.2 Ennakkopäätösvalitukseen liittyvä ohjaus | 32 |
| 3.1.3 Ennakkopäätösvalitusluvan hakeminen..... | 33 |
| 3.1.4 Ennakkopäätösvalitukseen liittyvät kuulemistoimet | 34 |
| 3.1.5 Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa | 35 |
| 3.1.6 Käsittelyn muuttuminen valitukseksi hallinto-oikeudelle..... | 36 |
| 3.2 Käytännön näkökulmia ennakkopäätösvalitukseen..... | 37 |

| | |
|--|----|
| 4. OIKEUSTAPAUKSET | 42 |
| 4.1 Läpikäydyt tapaukset | 42 |
| 4.2 Valituslupan saaneet tapaukset | 46 |
| 4.2.1 KHO 2015:166 | 46 |
| 4.2.2 KHO 2016:62 | 52 |
| 4.3 Tapaukset, joissa valituslupaa ei ole annettu | 56 |
| 4.3.1 KHO 3.3.2015 T 625 (ei julk.)..... | 56 |
| 4.3.2 KHO 2018:40 | 59 |
| 4.3.3 KHO 2017:197 | 61 |
| 4.3.4 Helsingin HAO 23.4.2018 18/0379/6 (ei julk.)..... | 65 |
| 4.4 Muut tapaukset..... | 68 |
| 4.5 Koonti kaikista tapauksista..... | 71 |
| 5. HAASTATTELUT..... | 74 |
| 5.1 Haastattelukysymykset | 74 |
| 5.2 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö – Hannele Liede | 75 |
| 5.3 Konserniverokeskus – Sami Laaksonen..... | 76 |
| 5.4 Korkein hallinto-oikeus – Vesa-Pekka Nuotio | 78 |
| 5.5 Deloitte – Virpi Pasanen ja Hanna Viilo..... | 80 |
| 6. JOHTOPÄÄTÖKSET | 83 |
| 6.1 Ennakkopäätösvalitustapaukset..... | 83 |
| 6.2 Ennakkopäätösvalituksesta | 85 |
| 6.3 Koonti haastatteluista | 87 |
| 6.4 Verotuksen muutoksenhakujärjestelmästä | 89 |
| 6.5 Tulevaisuuden tutkimusmahdollisuudet..... | 91 |
| LIITTEET | 93 |
| Liite 1: Ennakkopäätösvalitustapausten muuttujapohja | 93 |

Luettelo kaavioista, taulukoista ja liitteistä

Kaavio 1.

Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä 1.1.2017 alkaen.

Kaaviot 2-11.

Koonti ennakkopäätösvalituslupahakemuksista 2014-2018.

Taulukko 1.

Oikaisuvaatimusten lukumäärä verolajeittain.

Taulukko 2.

Hallinto-oikeuksiin saapuneiden verohallintoverojen verovalitusten määrät eriteltynä verolajeittain vuosilta 2013–2018.

Taulukko 3.

Korkeimpaan hallinto-oikeuteen saapuneiden verohallintoverojen verovalitusten määrät eriteltynä verolajeittain vuosilta 2013–2018.

Taulukko 4.

Veroasioiden käsittelyajat ja -määrät hallinto-oikeuksissa sekä korkeimmassa hallinto-oikeudessa vuonna 2017.

Liite 1.

Ennakkopäätösvalitustapausten muuttujapohja.

Lähdeluettelo

Andersson – Penttilä 2014

Andersson Edward, Penttilä Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. Alma Talent. 2014.

Euroopan unionin neuvosto

2008/118/EY

2006/112/EY

HE 231/1994

Hallituksen esitys eduskunnalle korkeimman oikeuden päätösvaltaisuutta koskevien säännösten muuttamisesta.

HE 76/2012

Hallituksen esitys Eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi.

HE 29/2016

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Hirvonen 2011

Hirvonen Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011. Viitattu 19.2.2017. http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus_ja_julkaisut/julkaisut/yleinen_oikeustiede/hirvonen_mitka_metodit.pdf

Hirsjärvi – Hurme 2015

Hirsjärvi Sirkka, Hurme Helena: Tutkimushaastattelu. Gaudeamus. 2015.

Hirsjärvi – Remes – Sajavaara 2016

Hirsjärvi Sirkka, Remes Pirkka, Sajavaara Paula: Tutki ja kirjoita. Tammi. 2016.

Immonen – Lindgren 2013

Immonen Raimo, Lindgren Juha: Onnistunut sukupolvenvaihdos. Talentum. 2013

Juusela – Nykänen – Tikka – Viitala

Juusela Janne, Nykänen Olli, Tikka Kari, Viitala Tommi: Yritysverotus I-II. Alma Talent Pro Fokus. Päivitetty 26.11.2018. Viitattu 26.12.2018.

Kauppalehti 2016

Pelialan kultaryntyys tuottaa tulosta - miljoonasarjassa jo 29 yritystä. Julkaistu 26.10.2016. Viitattu 22.12.2018. <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/pelialan-kultaryntays-tuottaa-tulosta-miljoonasarjassa-jo-29-yritysta/71b942c0-9884-3846-938a-27e6143e1779>

Knuutinen 2016

Knuutinen, Reijo: Sivuliikkeiden korkovähennysten epääminen: Normaalitulkin-
taa ja veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamista. Defensor Legis
5/2016.

Korkein hallinto-oikeus 2009

Korkein hallinto-oikeus: Oikeusturvan todellisuus - Pyramiditutkimus hallinto-
lainkäytön vaikuttavuudesta. KHO:n tutkimusjulkaisuja. 1/2009.

Lindgren 2001

Lindgren Juha: Osakeyhtiön sukupolvenvaihdon verotus. Alma Talent. 2001.

Lindgren 2011

Lindgren Juha: Yrityksen sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltaminen – erityi-
sesti osakeyhtiön toiminnan jatkamisen näkökulmasta. Verotus 3/2011.

Lindgren 2016

Lindgren Juha: Yritystoiminnan jatkaminen osakeyhtiössä. Verotus 1/2016.

Linnakangas 2010

Linnakangas Esko: Hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemisesta ja var-
sinkin julkaisemattomuudesta. Verotus 3/2010.

Myllymäki – Rabinä 2016

Myllymäki Janne, Rabinä Timo: Kiinteistöjen ja huoneisto-osakkeiden verotus.
Talentum Oyj. 2016.

Myllymäki – Myrsky – Räbinä 2017

Myllymäki Janne, Myrsky Matti, Räbinä Timo: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent. 2017.

Myrsky 2002

Myrsky Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Talentum. 2002.

Myrsky 2011

Myrsky Matti: Pitäisikö KHO:sta kehittää ennakkopäätöstuomioistuin veroasioissa? Verotus 3/2011.

Myrsky 2013

Myrsky Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum. 2013.

Myrsky – Räbinä 2015

Myrsky Matti, Räbinä Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum. 2015.

Niskanen – Rauhala 2016

Niskanen Ilkka, Rauhala Sulevi: Hallinto-oikeuksien verotusta koskevien päätösten analyysi. Verotus 3/2016.

Nykänen 2016

Nykänen, Pekka: Korkojen vähennyskelpoisuus verosuunnittelun välineenä ja mahdollisuudet puuttua ilmiöön. Edilex lakikirjasto.

Ossa 2014

Ossa Jaakko: Sukupolvenvaihdos ja yritystoiminnan lopettaminen. Lakimiesliiton kustannus. 2014.

Penttilä 2016

Penttilä, Seppo: Korkojen vähennyskelpoisuus kiinteän toimipaikan verotuksessa – KHO:n ratkaisut 2016:71 ja 2016:72 ja niiden analyysi. Edilex lakikirjasto.

PeVL 30/2012

Perustuslakivaliokunta: Lausunto 30/2012. 2012.

PeVL 4/2010

Perustuslakivaliokunta: Lausunto 4/2010. 2010.

Puronen 2011

Puronen Pertti: Perintö- ja lahjaverotus. Talentum. 2011.

Ranta-Lassila 2002

Ranta-Lassila Hannele: Konsernit ja verotuksen neutraalisuus. Lakimiesliiton Kustannus. 2002.

Räbinä 2013

Räbinä Timo: Ennakkopäätösvalitus verotuksessa. Verotus 2/2013.

VaVM 29/2012

Valtiovarainvaliokunta: Mietintö 29/2012. 2012.

Verohallinto

Keskinäinen sopimusmenettely (MAP) siirtohinnoitteluasioissa. Päivitetty 29.3.2016. Viitattu 21.12.2018. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/keskinainen_sopimusmenettely_map_siirto/

OHI-työryhmä: Ennakkopäätösluonteisten veroasioiden nopeutettu käsittely – esiselvitys. 2010.

Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet. Antopäivä 15.1.2018. Viitattu 20.11.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47966/oikaisulautakuntamenettelyn-ohjeet/>

Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA). Päivitetty 29.3.2016. Viitattu 21.12.2018. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun_ennakkosopimus_ap/

Työpanokseen perustuvan osingon verotus. Antopäivä 22.1.2010. Viitattu 5.11.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47804/työpanokseen_perustuvan_osingon_verotu/

Yrityksen sukupolvenvaihdos verotuksessa. Antopäivä 15.5.2013. Viitattu 5.11.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48042/yrityksen_sukupolvenvaihdos_verotuksess5/

Verovalitusmenettelyä koskeva ohje. Antopäivä 6.4.2018. Viitattu 26.7.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48312/verovalitusmenettely%C3%A4-koskeva-ohje/>

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön puheenvuoro - asiakastilaisuudet. Pidetty 29.10.2015.

Oikeustapaukset

Euroopan unionin tuomioistuin

C-122/15

Hallinto-oikeus

Helsingin HAO 17.6.2014 taltio 14/0568/4 (ei julk.)

Helsingin HAO 18/0379/6 (ei julk.)

Keskusverolautakunta

KVL 33:1972

KVL 622:1977

KVL 467/1981

Kirjanpitolautakunta

KILA 09.12.2014 1934

Korkein hallinto-oikeus

KHO 28.11.1996 T 3735 (ei julk.)

KHO 23.8.2000 T 1696

KHO 2008:6

KHO 2011:1

KHO 2011:31

KHO 1.8.2012 T 2101 (ei julk.)

KHO 2014:166

KHO 3.3.2015 T 625 (ei julk.)

KHO 2015:166

KHO 2016:62

KHO 2016:71

KHO 2016:72

KHO 2016:180

KHO 2016:192

KHO 2017:197

KHO 20.12.2017 T 6557

KHO 20.12.2017 T 6558

KHO 2018:40

Lyhenteet

| | |
|---------|---|
| APA | Advance Pricing Agreement |
| ATAD | Anti-tax Avoidance Directive |
| EUT | Euroopan unionin tuomioistuin |
| FAS | Finnish Accounting Standards |
| HAO | Hallinto-oikeus |
| HE | Hallituksen esitys |
| HL | Hallintolaki |
| HLL | Hallintolainkäyttölaki |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| KHO | Korkein hallinto-oikeus |
| KiintVL | Kiinteistöverolaki |
| KILA | Kirjanpitolautakunta |
| KVL | Keskusverolautakunta |
| MAP | Mutual Agreement Procedure |
| OVML | Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä |
| PerVL | Perintö- ja lahjaverolaki |
| PeVL | Perustuslakivaliokunta |
| VOVA | Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö |
| VHL | Laki Verohallinnosta |
| VML | Laki verotusmenettelystä |
| VSVL | Varainsiirtoverolaki |

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen esittely

Vuoden 2014 alusta voimaan tulleella lainmuutoksella¹ verotusmenettelylakiin on lisätty säännökset 71 a–71 f §, jotka mahdollistavat muutoksen hakemisen ennakkopäätösvalituksella oikaisuvaatimukseen annetusta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Menettely on alun perin ollut mahdollinen tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa. Vuoden 2017 alusta ennakkopäätösvalitus laajentui koskemaan myös oma-aloitteisia veroja². Ennakkopäätösvalituksen on tarkoitus laajentua koskemaan myös auto- ja valmisteveeroja. Lakiesityksen auto- ja valmisteverotuksen muutoksiin liittyen on tarkoitus siirtyä eduskunnan käsiteltäväksi vuonna 2020 ja tulla voimaan vuoden 2021 alusta.

Verovelvollinen ja muu verotusmenettelylain 62 §:n 1 momentissa tarkoitettu valitukseen oikeutettu sekä Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (osapuolet) saavat hakea muutosta verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen hallinto-oikeuden asemesta korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jos korkein hallinto-oikeus myöntää ennakkopäätösvalitusta koskevan valitusluvan. Tätä muutoksenhakumenettelyä kutsutaan ennakkopäätösvalitukseksi.

Korkein hallinto-oikeus voi myöntää valitusluvan ainoastaan ennakkopäätösluonteisesta tapauksesta, joissa KHO:n ennakkopäätöksen nopeutettu saaminen on erityisen tärkeää³. Käytännössä tällä viitataan ainoastaan tärkeisiin laintulkintakysymyksiin, joissa korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksen puuttuminen aiheuttaa merkittäviä ongelmia verotuskäytännön ennakoitavuudelle sekä yhtenäisyydelle⁴.

Ennakkopäätösvalituksen tavoitteena on ollut nopeuttaa prejudikaattiluonteisten tapauksien ratkaisemista korkeimmassa hallinto-oikeudessa⁵. Yhteiskunnallisesti tällä on

¹ Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 875/2012.

² Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 68 §.

³ Myrsky – Råbinä 2015, s. 599.

⁴ Myrsky – Råbinä 2015, s. 599.

⁵ VaVM 29/2012 ja PeVL 30/2012.

suuri merkitys verojärjestelmän ennustettavuuteen, yhtenäisyyteen ja oikeusvarmuuteen⁶. Yksilötasolla kaikki pelkistyy verovelvollisen oikeusturvaan. Edellä mainitut tekijät yhdessä muodostavat myös osan Suomen verojärjestelmän kilpailukyvyistä alati globalisoituvassa maailmassa. Muutoksenhakumenettelyn tehokkuus voi olla merkittävä kilpailuetu 2020-luvun kansainvälisessä verokilpailussa. Ennakkopäätösvalitusmenettelyllä pyritään saamaan mahdollisimman nopeasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu suurta verovelvollisten joukkoa koskevaan asiaan ja näin verotuksen alalla edistämään perus- ja ihmisoikeuksien kannalta tärkeitä päämääriä, kuten oikeusvarmuutta ja oikeudenkäyntien joutuisuutta⁷.

Tämä pro gradu -tutkielma on tehty toimeksiantona Verohallinnolle.

1.2 Tutkimuskysymykset

Tässä tutkielmassa käydään läpi ennakkopäätösvalituksen syntyyn vaikuttaneita tekijöitä ja ennakkopäätösvalitusprosessin etenemistä sekä toimivuutta käytännössä. Korkeimman hallinto-oikeuden tulisi antaa ennakkopäätösvalituslupa ainoastaan prejudikaattiluonteisille tapauksille. Keskeisenä kysymyksenä on, onko prejudikaattiluonteisuuden vaatimus täyttynyt valituslupia annettaessa. Lisäksi mielenkiinnon kohteena on, minkä tyyppisissä tapauksissa ennakkopäätösvalituslupa on mahdollista saada eli minäkalaisiin tapauksiin menettely sopii parhaiten. Tämän lisäksi tutkielma selventää, kuinka ennakkopäätösvalituslupa muutoksenhakumenettelynä on koettu veronsaajien sekä verovelvollisten näkökulmasta. Käytännössä edellä mainittu pelkistyy kysymykseen menettelyn toimivuudesta, selkeydestä ja tarpeellisuudesta. Tutkielman keskiössä ovat oikeustapaukset ja niiden tarkasteleminen ennakkopäätösvalituksen näkökulmasta. Tutkimus pyrkii ottamaan huomioon mahdollisimman monipuolisesti kaikki tekijät, jotka ovat saaneet aikaan ennakkopäätösvalitusmenettelyn synnyn. Tutkimuskysymysten vastausten avulla ennakkopäätösvalitusmenettelyn liittyvän prosessin ymmärtäminen on selkeämpää ja meillä on laajempi käsitys valituslupaa hakeneiden oikeustapausten kohtelusta sekä siitä, onko alun perin vuonna 2014 käyttöön otettu menettely toimiva

⁶ HE 29/2016 ja Myrsky – Rabinä 2015, s. 599.

⁷ HE 76/2012, s. 66.

veronsaajien sekä verovelvollisten näkökulmasta. Kansainvälinen vertailu on jätetty pois tästä pro gradu -tutkielmasta.

Tutkimuskysymykset ovat:

1. Mitkä ovat ennakkopäätösvalituksen taustat?

Verotuksen oikeusturvan perusvaatimukseen kuuluu, että muutoksenhakujärjestelmä on rakenteellisesti mahdollisimman selkeä ja johdonmukainen. Järjestelmän tulisi myös olla eri verolajeissa mahdollisimman yhtenäinen ja kattava. Edellä mainittujen edellytysten lisäksi olennainen tarkastelukohde on käsittelyajan pituus. Näihin muutoksenhakujärjestelmän perusvaatimukseen myös ennakkopäätösvalitus pohjautuu. Tutkielmassa käydään läpi, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet tarpeeseen luoda ennakkopäätösvalitus ja toisaalta selventää, mitä näkökulmia lainsäädäntöprosessissa sekä tätä edeltävissä selvityksissä on tuotu esille.

2. Miten ja milloin ennakkopäätösvalituksen voi lain perusteella tehdä?

Yksi tutkielman tavoitteista on avata ennakkopäätösvalitusprosessin kulku käytännössä. Tarkasteluun tulevat tilanteet, joissa ennakkopäätösvalituslupa on annettu ja tilanteet, joissa valituslupa on evätty. Näin pystytään kattavasti arvioimaan, minkälaisia riskejä ennakkopäätösvalitus muutoksenhakumenettelynä mahdollisesti sisältää verrattuna niin sanottuun normaaliin muutoksenhakureittiin; verotuksen oikaisulautakunta, hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus.

3. Minkälaisiin tapauksiin ennakkopäätösvalitus soveltuu?

Pro gradu –tutkielmassa käydään läpi vuodesta 2014 eteenpäin vuoteen 2018 kaikki tapaukset, joissa joko verovelvollinen, veronsaaja tai molemmat ovat tehneet ennakkopäätösvalitusta koskevan lupahakemuksen. Lähtökohtaisesti ennakkopäätösvalituslupa tulisi antaa ainoastaan prejudikaattiluonteisille tapauksille. Tavoitteena tunnistaa niitä seikkoja, joihin korkein hallinto-oikeus on kiinnittänyt huomiota hyväksyessään tai hylätessään ennakkopäätösvalituslupan. Samanlainen tarkastelu toteutetaan myös verovelvollisen ja veronsaajan tekemille ennakkopäätöslupahakemuksille, joissa toinen osapuoli ei ole antanut suostumustaan menettelyyn. Lopuksi näitä perusteita on tarkoitus

verrata ennakkopäätösvalituslupan tarkoitukseen ja tutkia, onko toteutunut käytäntö linjassa menettelyn periaatteiden kanssa. Tarkempaan tarkasteluun ei ole kuitenkaan tarkoitus ottaa kaikkia tapauksia, joissa on haettu ennakkopäätösvalituslupaa, vaan kattava otanta tapauksista, jotka antavat oikean ja riittävän kuvan ennakkopäätösvalituksesta tutkimuskysymysten näkökulmasta.

4. Onko ennakkopäätösvalitus toimiva ja selkeä verotuksen muutoksenhakujärjestelmän osa?

Tutkielman tavoitteena on myös muodostaa kuva ennakkopäätösvalitusprosessin toimivuudesta, selkeydestä ja tarpeellisuudesta. Alun perin ennakkopäätösvalitus aiheutti suurta vastusta korkeimman hallinto-oikeuden ja muiden hallintotuomioistuimien edustajissa. Lainvalmisteluprosessin yhteydessä kuullut verovelvollisia edustavat tahot ottivat ennakkopäätösvalituksen vastaan ristiriitaisesti. Tutkimuksessa haastatellaan sekä verovelvollisia edustavaa tahoa että veronsaajan ja korkeimman hallinto-oikeuden edustajia. Haastattelut antavat vertailupohjaa siihen, kuinka näkökulmat ovat mahdollisesti muuttuneet nyt, kun ennakkopäätösvalitus on ollut voimassa vuodesta 2014 alkaen.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimuksen kohteena on veroprosessioikeus. Tutkimuksessa pyritään lainsäädännön ja oikeuskäytännön avulla muodostamaan kuvaa voimassa olevan oikeuden sisällöstä tutkimuskysymysten näkökulmasta⁸. Kantavana näkökulmana tutkielmassa on systemaattinen tulkintatapa, jossa lakitekstin ilmaisua tulkittaessa otetaan huomioon muut oikeusnormit, oikeudenalan yleiset opit, lainopin teoriat, oikeusjärjestyksen systematiikka ja logiikka sekä oikeusjärjestys kokonaisuudessaan⁹. Tutkimus pyrkii kaikilta osin huomioidaan legaliteettiperiaatteen, joka on myös yksi vero-oikeuden keskeisimmistä peri-

⁸ Hirvonen 2011, s. 22–23.

⁹ Hirvonen 2011, s. 39.

aatteista. Legaliteettiperiaatteesta juontaa juurensa käytäntö lain sanamuodon mukaisesta tulkinnasta. Jotta lain sanamuodosta voidaan poiketa, tälle tulee olla riittävät perusteet. Tutkimuksen metodologia on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen.

Tutkimus tarkastelee verotuksen muutoksenhakujärjestelmää kokonaisuudessaan, joten keskiössä ovat hyvän verojärjestelmän ominaisuudet. Näistä ominaisuuksista esimerkkinä voidaan mainita ulkoisvaikutusten huomiointi¹⁰. Tämän pro gradu -tutkimuksen kannalta olennaisin hyvän verojärjestelmän ominaisuus on tehokkuus. Tarkastelussa tehokkuuden osalta on erityisesti hallinnollinen tehokkuus. Tämä tarkoittaa pyrkimystä hallintokustannusten minimointiin riippumatta siitä, aiheutuuko näitä kustannuksia verovelvollisella tai veronsaajalle¹¹. Olennaista on huomioida, että verotuksen periaatteet ja tavoitteet saattavat myös olla ristiriidassa keskenään. Verotuksessa joudutaan näin ollen aina etsimään toimivaa tasapainoa tavoitteiden ja periaatteiden välillä. Käytännön veropolitiikkaa ei voi rakentaa pelkästään edellä mainittujen kriteerien varaan. Osa kriteereistä voi olla tulkinnanvaraisia ja niihin voi sisältyä monia taustaoletuksia¹².

Tutkimuksen metodologia on pääosin oikeusdogmaattinen eli lainopillinen, mutta osa tutkimuksesta toteutetaan laadullisena haastattelututkimuksena. Laadullinen tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa ja aineisto kootaan todellisissa tilanteissa¹³. Vertailupohjana ei käytetä ensisijaisesti mittausvälineitä, vaan tutkija luottaa omiin havaintoihinsa ja keskusteluihin tutkittavien (haastateltavien) kanssa¹⁴. Lisäksi tämän pro gradun näkökulmasta olennaisia kvalitatiivisen tutkimuksen piirteitä ovat induktiivinen analyysi, laadullisten metodien käyttö ja tarkoituksenmukaisesti valittu kohdejoukko. Näistä esiin nousee erityisesti induktiivinen analyysi eli tutkijan pyrkimys on paljastaa uusia ja odottamattomia seikkoja. Lähtökohtana ei koskaan ole teorian tai hypoteesin testaaminen, vaan aineiston yksityiskohtainen ja monipuolinen tarkastelu¹⁵. Koska haastateltavaksi on valittu sekä veronsaajia että verovelvollisia, on tärkeää, että

¹⁰ Myrsky 2013, s. 81 ja 92.

¹¹ Myrsky 2013, s. 80.

¹² Myrsky 2013, s. 97.

¹³ Hirsjärvi – Remes – Sajavaara 2007, s. 157–160.

¹⁴ Hirsjärvi – Remes – Sajavaara 2007, s. 157–160.

¹⁵ Hirsjärvi – Remes – Sajavaara 2007, s. 157–160.

heidän mielipiteistään ja ajatuksistaan koskien ennakkopäätösvalitusta ei tehdä oletuksia.

Haastattelun tyypiksi valikoitui puolistrukturoitu haastattelumenetelmä eli teemahaastattelu. Teemahaastattelussa ei ole yksityiskohtaista ja tarkoin määriteltyä kysymyspatteristoa, joka käydään läpi haastateltavien kanssa ennalta määrättyssä järjestyksessä. Sen sijaan haastattelu keskittyy ennalta määrättyjen teemojen ympärille. Tämä mahdollistaa haastateltavien omat tulkinnat ja nostaa esiin heidän itsensä antamat merkitykset eri asioille¹⁶. Kyseinen menetelmä ei ole kuitenkaan täysin vapaa (vrt. esimerkiksi syvähaastattelu), vaan teemat voivat sisältää ennalta mietittyjä tukisanoja tai apukysymyksiä. Käytännössä teemahaastattelu asettuu kysymyshaastattelun ja avoimen haastattelun väliin¹⁷. Tavoitteena on saada vastaus tutkimuskysymykseen ja pysyä määriteltyjen rajausten sisällä, minkä vuoksi valmiit teemat ovat ideaali lähtökohta.

Lainopillinen metodologia vastaa tutkimuskysymyksiin yksi, kaksi ja kolme. Laadullinen haastattelututkimus keskittyy taas erityisesti tutkimuskysymykseen neljä.

1.4 Tutkielman rakenne

Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen pureudutaan kappaleessa kaksi. Tarkoituksena on käydä kattavasti läpi ennakkopäätösvalitusta edeltänyttä selvitystyötä sekä lausuntoja aina hyväksyttyyn lakimuutokseen asti. Kappaleessa avataan lyhyesti myös muut verotuksen muutoksenhakujärjestelmän osat, jotta kokonaisuuden ymmärtäminen muodostuu lukijalle selkeämmäksi. Lisäksi kappale taustoittaa oikeusturvan ja oikeuskäytännön merkitystä verotusasioissa, jotka omalta osaltaan tukevat muutoksenhakujärjestelmän ja sen kehittämistarpeen ymmärtämistä.

Ennakkopäätösvalituksen eteneminen muutoksenhaussa käydään läpi kappaleessa kolme. Kappaleen rakenne on kokonaisuudessaan yksinkertainen; ennakkopäätösvali-

¹⁶ Hirsjärvi – Hurme 2008, s. 48.

¹⁷ Hirsjärvi – Remes – Sajavaara 2007, s. 203.

tusprosessi käydään läpi alusta loppuun ottaen huomioon myös askeleet ennen prosessin alkamista, esimerkiksi ennakkopäätösvalitukseen liittyvä ohjaus. Lisäksi selvennetään prosessin kulkua tilanteessa, jossa ennakkopäätösvalituslupaa tai sen puolta ei anneta ollenkaan. Lopuksi käydään läpi hieman ennakkopäätösvalitukseen liittyviä käytännön näkökohtia, jotka eivät välttämättä käy ilmi prosessin läpikäynnin yhteydessä. Näitä näkökohtia tulisi sekä veronsaajan että verovelvollisen ottaa huomioon harkitessaan ennakkopäätösvalitusprosessiin lähtemistä ja sen aikana.

Oikeustapausanalyysi, jossa käydään läpi kaikki tapaukset, joissa joko verovelvollinen, veronsaaja tai molemmat ovat tehneet ennakkopäätösvalitusta koskevan lupahakemuksen aikaväliltä 2014-2018, vastaa tutkimuskysymykseen ennakkopäätösvalituksen soveltuvuudesta eri tapauksiin. Lähempään tarkasteluun otetaan kuusi tapausta ja tämän lisäksi käydään kootusti läpi kaikki tapaukset sekä niiden ominaispiirteet. Tapausten kautta on tarkoitus muodostaa käsitys siitä, minkälaisiin tapauksiin ennakkopäätös soveltuu ja ei sovellu, sekä tarkastella niitä seikkoja, joihin valitusluvan hakemisessa on kiinnitetty huomiota veronsaajan, verovelvollisen ja korkeimman hallinto-oikeuden näkökulmasta.

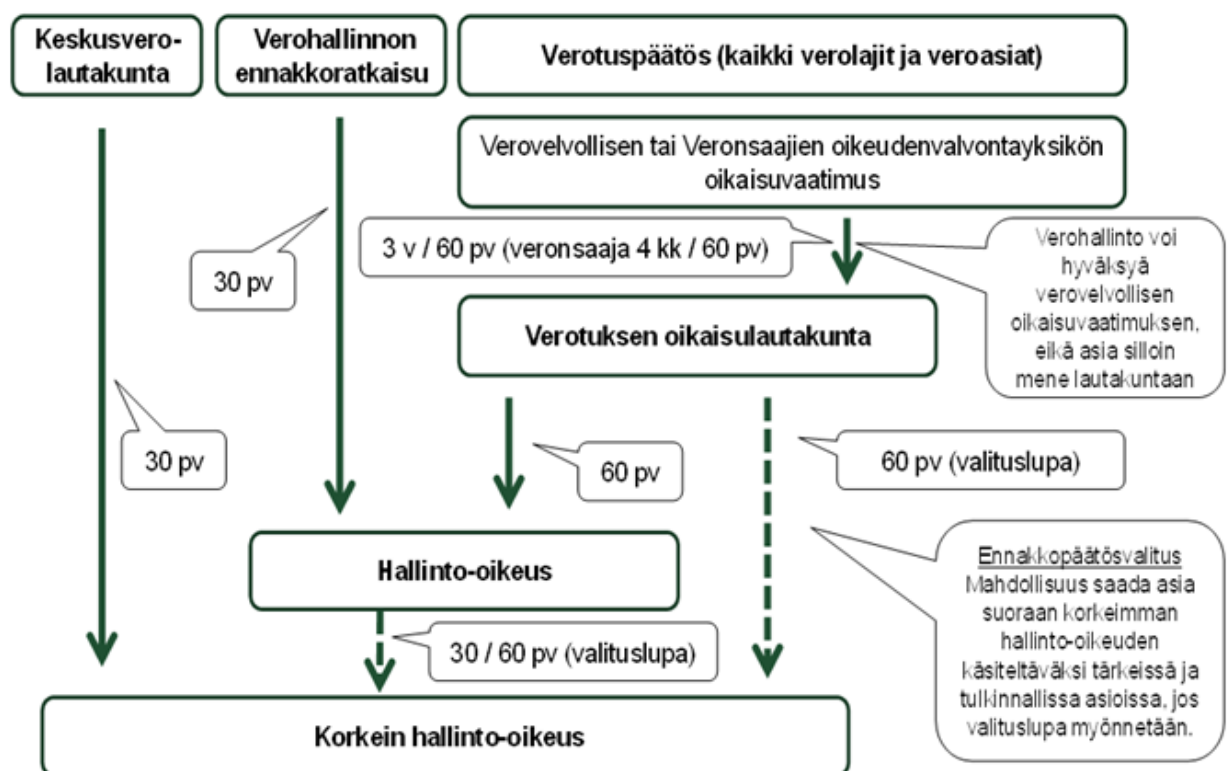
Haastattelujen on tarkoitus vastata viimeiseen tutkimuskysymykseen. Sekä verovelvollisen että veronsaajien näkemysten esiin tuominen mahdollistaa ennakkopäätösvalituksen kattavan arvioinnin verotuksen muutoksenhakujärjestelmän osana. Haastateltavina ovat Veronsaajien oikeudenvallontayksikön yhteisöverotusryhmän johtava veroasiamies Hannele Liede, Konserniverokeskuksen johtava veroasiantuntija Sami Laaksonen, korkeimman hallinto-oikeuden oikeusneuvos Vesa-Pekka Nuotio ja asiantuntijaorganisaatio Deloitte veropalveluiden director Virpi Pasanen sekä partner Hanna Viilo.

2. MUUTOKSENHAKU VEROTUKSESSA

2.1. Lyhyt katsaus verotuksen muutoksenhakujärjestelmään

Tutkielman rajauksen vuoksi verotuksen muutoksenhakujärjestelmä kokonaisuudessaan käydään läpi tiivistetysti.

Verotuksen muutoksenhakujärjestelmää voidaan kuvata tiiviisti Verohallinnon ohjeen kaaviolla.



Kaavio 1: Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä 1.1.2017 alkaen.¹⁸

¹⁸ Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, diaarinumero A3/200/2018.

2.1.1 Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle

Verotuksen oikaisulautakunnalle osoitettavan oikaisuvaatimuksen keskeiset säännökset ovat VLM 22 §:ssä, VML 61-65a §:ssä sekä OVML 58-63 §:ssä. Oikaisuvaatimukselle säädettyjen määräaikojen mukaisesti Verohallinnon ensiasteessa tekemät päätökset voidaan jakaa kahteen luokkaan; erillispäätöksiin ja verotuspäätöksiin. Erillispäätökset luetellaan VML 65 a §:ssä tyhjentävästi. Esimerkkeinä erillispäätöksistä voidaan mainita verokorttia koskeva muutoksenhakukelpoinen päätös ja ennakkoperintärekisteriin lisäämistä tai poistamista koskeva päätös.¹⁹ Käytännössä erillispäätöksillä viitataan sellaisiin yksittäisiin verotusta koskeviin päätöksiin, joilla ei ole suoraa liitantää minkään verovuoden tai -kauden verotukseen.

Koska erillispäätökset luetellaan verotusmenettelylaissa tyhjentävästi, muut kuin laissa mainitut erillispäätökset ovat verotuspäätöksiä. Verotuspäätöksiin sisältyvät tulo-, kiinteistö- sekä perintö- ja lahjaverotusta koskevat ensiasteen verotuspäätökset sekä omaaloitteisten verojen määräämistä koskevat päätökset²⁰. Edellytyksenä muutoksenhauille on, että muutosta vaaditaan veron määrään. Käytännössä tämä tarkoittaa, että asianosaisella on oikeussuojan tarve ja oikeudellinen intressi hakea muutosta.

Oikaisuvaatimusmenettelyssä annetut päätökset tulee HLL 44-45 §:n ja VML 26 b.1 §:n mukaisesti aina perustella, ellei se ole VML 26 b.3 §:n mukaisesti ilmeisen tarpeetonta. Tarpeettomuus on ilmeinen esimerkiksi tilanteessa, jossa asia ei sisällä tulkinnanvaraisia tai arvostamiskysymyksiä²¹.

2.1.2 Valitus hallinto-oikeuteen

Sääntely valituksesta hallinto-oikeuteen on verotusmenettelylain 66 - 69 §:ssä. Käytännössä menettelyt jaetaan kahtia riippuen siitä, valitetaanko oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen vai Verohallinnon ennakkoratkaisusta.

¹⁹ Listaus kokonaisuudessaan kts. VML 65 a §.

²⁰ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 233.

²¹ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 241.

Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen haetaan muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen. Valitusmenettely on samanlainen riippumatta siitä, haetaanko valitusta verotuksen oikaisulautakunnan tekemään päätökseen vai Verohallinnon ratkaisemaan asiaan. Hallintolainkäyttölain 29.1 §:n mukaisesti, jos hallinto-oikeudelle osoitetun valitus tulee ensin käsitellä oikaisulautakunnassa, hallinto-oikeus siirtää asian oikaisulautakunnalle. Valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa oikaisuvaatimukseen annetun päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

Verohallinnon ennakkoratkaisun tapauksessa muutosta ei haeta oikaisuvaatimuksella, vaan valittamalla suoraan hallinto-oikeuteen. Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa ennakkoratkaisupäätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä. Ennakkoratkaisua koskeva asia on käsiteltävä hallinto-oikeudessa kiireellisenä. VML 71 e §:n mukaisesti tämä koskee kaikkien verolajien ennakkoratkaisuja.

Jos mikään hallinto-oikeus ei ole toimivaltainen käsittelemään valitusta, muutosta haetaan valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

2.1.3 Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen

Valitusmenettelystä korkeimman hallinto-oikeuden osalta säädetään verotusmenettelylain 70 – 71 §:ssä. Hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valituslupan. Valitusoikeus korkeimpaan hallinto-oikeuteen on niillä, jotka voivat hakea muutosta verotukseen. Valituslupa korkeimpaan hallinto-oikeuteen on myönnettävä, jos valituslupan perusteet ovat olemassa. Asian ratkaisussa tarkastellaan yleisesti verotus- ja oikeuskäytännön yhtenäisyyden turvaamista sekä yksittäisen verovelvollisen oikeussuojaa²².

Kun muutoksenhaussa hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen tarvitaan muun lain mukaan valituslupa, lupa on myönnettävä, jos:

²² Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 247.

1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeitä saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi;

2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi; tai

3) valitusluvan myöntämiseen on muu painava syy.²³

Ensimmäisellä kohdalla viitataan käytännössä tärkeään laintulkintakysymykseen eli pre-judikaattiluonteiseen tapaukseen. Ilmeisellä virheellä viitataan sekä menettelyvirheeseen että muuhun ilmeiseen virheeseen. Esimerkkinä tällaisesta voidaan käyttää verovelvollisen kuulematta jättämistä. Erityinen aihe tarkoittaa pääasiassa asian merkittävyyttä valittajan kannalta²⁴. Muu painava syy on kyseessä esimerkiksi silloin, kun käsittelyssä olevan päätöksen taloudellinen merkittävyys on suuri. Muun painavan syyn perustetta voidaan pitää lupajärjestelmän joustokohtana, sillä se mahdollistaa ilmeisten kohtuuttomuuksien oikaisun tilanteissa, jolloin kaksi muuta valitusluvan perustetta eivät täyty²⁵.

Keskusverolautakunta (KVL) voi hakemuksesta antaa verotusta koskevan ennakkoratkaisun tuloverosta, arvonlisäverosta, rajoitetusti verovelvollisen lähdeverosta, korkotulon lähdeverosta ja vakuutusmaksuverosta. Ennakkoratkaisu voidaan antaa ennakkopäätösperusteella tai muun erityisen painavan syyn vuoksi (intressiperuste). Tuloveroa ja arvonlisäveroa koskevaa lainvoimaista ennakkoratkaisua on hakija vaatimuksesta noudatettava siinä verotuksessa, jota varten se on annettu. Ennakkoratkaisuun haetaan muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen (laki Verohallinnosta 16 §). KVL julkaisee lyhennelminä sellaisia päätöksiään, joissa on uusi tai muutoin tärkeä kannanotto.²⁶

Ennakkoratkaisun hakeminen on mahdollista myös Euroopan unionin tuomioistuimelta. Kansalliset verotustuomioistuimet voivat pyytää tai ovat velvollisia pyytämään unionin

²³ HLL 13.2 §.

²⁴ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 249.

²⁵ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 249.

²⁶ Myrsky – Rabinä 2015, s. 85–88.

tuomioistuimelta unionin oikeuden tulkintaa koskevan ratkaisun. Verovelvollinen ei voi pyytää ennakkoratkaisua EUT:lta²⁷. Ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuin tulkitsee unionin oikeutta tai antaa lausunnon sen pätevydestä. Näin ollen EUT ei ratkaise asiaa koskevaa oikeusriitaa tai tulkitse kansallisia oikeussäädöksiä, vaan pohjaa ratkaisunsa ainoastaan unionin oikeuteen edellä mainitun mukaisesti²⁸. Kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jää ratkaista oikeuskysymys EUT:n kannanoton ja tapauksen toiseikaston perusteella. Kansallinen tuomioistuin voi jättää soveltamatta kysymyksessä olevan kansallisen säädöksen EUT:n ratkaisun perusteella. Unionin tuomioistuimen ratkaisu on kansallisen tuomioistuimen näkökulmasta sitova²⁹. Tutkielman rajauksen vuoksi Keskusverolautakuntaa tai Euroopan unionin tuomioistuinta muutoksenhakureitinä ei kuitenkaan käsitellä tässä yhteydessä tarkemmin.

2.2 Oikeuskäytännön ja oikeusturvan merkitys veroasioissa

Oikeuslähteet voidaan jaotella heikosti ja vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Heikosti velvoittavat oikeuslähteet sisältävät lain esityöt sekä oikeuskäytännön ja vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluu lainsäädäntö. Kansallisen lainsäädännön lisäksi oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa tulee noudattaa myös Euroopan unionin oikeutta ja niitä kansainvälisen oikeuden pakottavia normeja, joihin Suomi on sitoutunut. Lisäksi tulee huomioida verotuskäytäntö, jota ilmentävät Verohallinnon soveltamisohjeet ja tulkintasuositukset. Oikeuskirjallisuudessa esitetyt kannanotot voivat myös toimia yhtenä oikeuslähteenä.

Yleisesti ottaen prejudikaateilla eli ennakkopäätöksillä tarkoitetaan verotuksessa korkeimman hallinto-oikeuden verotusta koskevia päätöksiä. Nämä ovat merkittävässä asemassa verosäännösten tulkinnan näkökulmasta. Riittävä luonnehdinta prejudikaatille on sellainen ratkaisu, jolla on merkitystä oman ratkaisuympäristönsä ulkopuolella eli omaa yleisempää merkitystä³⁰. Vaikka korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut koskettavat aina yhdenlaista asiaa, prejudikatiivinen vaikutus on siinä, että samanlainen asia tullaan

²⁷ SEU, artikla 19.

²⁸ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 268.

²⁹ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 268.

³⁰ Myrsky 2002, s. 7.

todennäköisesti ratkaisemaan samalla tavoin³¹. Yleisesti ottaen, kun KHO ilmaisee tietyssä tapauksessa ratkaisuperiaatteen, se tosiasiallisesti asettaa noudatettavaksi säännön, jota kutsutaan ennakkopäätössäännöksi.

Prejudikaattien sitovuus voidaan jakaa kahteen luokkaan; horisontaalisen ja vertikaaliseen sitovuuteen³². Horisontaalisella sitovuudella viitataan tilanteeseen, jossa ennakkopäätös sitoo saman tuomioistuimen myöhempää päätöksentekoa. Horisontaalinen sitovuus voi olla voimassa oikeudellisesti tai tosiasiallisesti³³. Vertikaalinen sitovuus taas laskeutuu ylhäältä alaspäin eli ylemmän tuomioistuimen päätös sitoo alempia tuomioistuinta. Kysymys ei siis ole muodollisesta sitovuudesta, vaan tosiasiallisesta sitovuudesta.

Korkein hallinto-oikeus teetti vuonna 2009 kattavan tutkimuksen *Oikeusturvan todellisuus - Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta*, joka koski hallintolainkäytön vaikutuksia. Kysely lähetettiin yhteensä 56 vastaajalle, jotka koostuivat oikeuslakimiespuheenjohtajista, veroasiamiehistä sekä verovirastojen johtajista. Vastaajia pyydettiin lähettämään edelleen kuudelle henkilölle ja yhteensä tässä tutkimuksen osiossa on 64 vastausta. Tämän pro gradu -tutkielman näkökulmasta merkittävimmät tulokset liittyivät hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ohjausvaikutukseen veroasioissa:

- 1) *Onko hallinto-oikeuksien ratkaisulla yleisesti ottaen ohjausvaikutusta verotusta koskeviin päätöksiin?*

Vastaajista 55 % vastasi ”Usein”, 42 % vastasi ”Toisinaan” ja 3 % vastasi ”Ei juurikaan”.³⁴

- 2) *Onko korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuilla tai julkaisemattomilla ratkaisulla, joissa valituslupa on myönnetty, ohjausvaikutusta verotusta koskeviin päätöksiin tai annettaviin verotuksen yhtenäistämis- tai muihin ohjeisiin?*

³¹ Myrsky 2002, s. 7.

³² Myrsky 2002, s. 6.

³³ Myrsky 2002, s. 6.

³⁴ KHO 2009, s. 205.

Vastaajista 95 % vastasi ”Usein”, 3 % vastasi ”Toisinaan” ja 2 % vastasi ”Ei juurikaan”.³⁵

3) *Oletteko havainnut samaa asiakysymystä koskevissa ratkaisuissa eroja saman hallinto-oikeuden eri kokoonpanoissa?*

Vastaajista 2 % vastasi ”Usein”, 38 % vastasi ”Toisinaan”, 54 % vastasi ”En juurikaan” ja 6 % vastasi ”En osaa sanoa”.³⁶

Tutkimuksen tuloksista voidaan tehdä tämän tutkielman kannalta kaksi merkittävää päätelmää. Ensinnäkin tuomioistuimien ratkaisukäytännöllä on huomattava ohjausvaikutus verotuskäytäntöön. Loppukädessä ratkaisukäytäntö vaikuttaa ensi asteen verotuksen ennustettavuuteen, oikeellisuuteen ja yhtenäisyyteen³⁷. Toisaalta tutkimus nosti esille, että Verohallinto on huomannut, että hallinto-oikeuksien eri kokoonpanot saattavat antaa erityyppisiä ratkaisuja samanlaisissa asiakysymyksissä. Käytännössä tämä tarkoittaa alueellisia eroja hallinto-oikeuksien välillä. KHO kuitenkin korostaa tutkimuksessaan, että hallinto-oikeudet ovat riippumattomia tuomioistuinta ja tulkinnanvaraisissa asioissa ei ole yhtä ainoaa oikeaa ratkaisua³⁸. Alueellisia eroja ei kuitenkaan tule sivuuttaa olankohautuksella, sillä niillä voi olla merkitystä verovelvollisten yhdenvertaisuuteen ja ne voivat pahimmillaan hankaloittaa verotuskäytännön valtakunnallista ohjaamista.

Hallintotuomioistuimien sitovuuteen ja ratkaisukäytännön yhtenäisyyteen vaikuttaa olennaisesti myös kysymys ratkaisukäytännön julkaisemisesta. Linnakangas nosti esiin vuonna 2010, kuinka hallintotuomioistuimien julkaistujen päätösten määrä on vähentynyt merkittävästi 1990-luvun puolivälistä lähtien³⁹. Vaikka kehitykseen ovat vaikuttaneet monet positiiviset seikat, kuten Verohallinnon ohjeiden lisääntyminen ja verotuksen oikaisulautakuntamenettelyn korostuminen, Linnakangas pitää julkaisukynnystä

³⁵ KHO 2009, s. 207.

³⁶ KHO 2009, s. 192.

³⁷ KHO 2009, s. 214.

³⁸ KHO 2009, s. 214.

³⁹ Linnakangas 2010, s. 245.

liian korkeana nykyiselle verotusympäristölle⁴⁰. Verohallinto saa tietoonsa kaikki korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, mutta verovelvolliset voivat hyödyntää ainoastaan julkaistuja päätöksiä. Näin ollen oikeustapausten laajempi julkaiseminen lähtökohdaisesti edistäisi verovelvollisten yhdenvertaisuutta⁴¹.

Perustuslain 21 §:ssä määritellyn oikeusturvan keskiössä ovat lainsäädännön johdonmukaisuus, selkeys ja ymmärrettävyys, käytännössä näiden tavoitteiden täyttäminen voi olla haastavaa⁴². Tähän vaikuttavat niin globalisaatio, uudet taloudelliset ilmiöt, yksityisoikeudellinen sääntely ja verotuksen moninaiset tulkintatilanteet. Erityisesti uudet taloudelliset ilmiöt ovat välillä pakottaneet Verohallinnon reagoimaan nopeastikin uusiin heränneisiin verokysymyksiin. Näin on käynyt esimerkiksi Airbnb -vuokrauksen ja bitcoinien tapauksessa. Ei ole myöskään tavatonta, että verotuslainsäädäntöön sisällytetään kohtia, joiden tarkempi merkityssisältö on tietoisesti jätetty oikeuskäytännön ratkaistavaksi⁴³. Tästä esimerkkinä voidaan mainita veron kiertämistä ja peiteltyä osinkoa koskevat VML 28 § ja 29 §.

Yhtenäisyyden saavuttamista vaikeuttavat erityisesti verotuspäätösten suuri määrä, verolainsäädännön tulkinnanvaraisuus sekä sen nopeat muutokset⁴⁴.

2.3 Verotuspäätösten pysyvyydestä

Verohallinto tekee vuosittain 7–8 miljoonaa verotuspäätöstä. Näistä verotuspäätöksistä tehtävien oikaisuvaatimusten määrä on vuosittain noin 100 000 kappaletta. Eri verolajien oikaisuvaatimusten lukumäärät jakautuvat vuositasolla seuraavasti:⁴⁵

⁴⁰ Linnakangas 2010, s. 250.

⁴¹ Verohallinto 2010, s. 5.

⁴² Verohallinto 2010, s. 6.

⁴³ Verohallinto 2010, s. 6.

⁴⁴ Verohallinto 2010, s. 6.

⁴⁵ Niskanen – Rauhala 2016, s. 297.

| | |
|--------------------------|-----------------|
| Henkilöiden tuloverotus | noin 60 000 kpl |
| Kiinteistöverotus | noin 20 000 kpl |
| Perintö- ja lahjaverotus | noin 5 000 kpl |
| Yhteisöjen tuloverotus | noin 5 000 kpl |
| Muut verot | noin 10 000 kpl |

Taulukko 1: Oikaisuvaatimusten lukumäärä verolajeittain.

| Vuosi | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Skatteärenden | 9 | 9 | | 9 | | 1 |
| Tulovero | 1539 | 1309 | 1442 | 1078 | 798 | 818 |
| Arvonlisävero | 408 | 294 | 298 | 348 | 173 | 173 |
| Muut verot ja verotusmenettely | 298 | 294 | 313 | 191 | 132 | 160 |
| Autoverot | | | | | 57 | 83 |
| Valmisteverot | | | | | 51 | 49 |
| Övriga skatter och beskattningsförfarandet | 1 | 2 | | 2 | | 1 |
| Yhteensä | 2255 | 1908 | 2053 | 1628 | 1211 | 1285 |

Taulukko 2: Hallinto-oikeuksiin saapuneiden verohallintoverojen verovalitusten määrät eriteltynä verolajeittain vuosilta 2013–2018.

Hallinto-oikeuteen saapuneista tapauksista, yhteensä 1 285 vuonna 2018, eniten edustettuina ovat tuloveroa koskevat valitukset (818 kpl) ja toisena arvonlisäveroa koskevat asiat (173 kpl).

| Vuosi | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Tulovero | 350 | 387 | 292 | 346 | 282 | 276 |
| Arvonlisävero | 94 | 94 | 72 | 82 | 94 | 78 |
| Muut verot ja verotusmenettely | 52 | 57 | 75 | 86 | 58 | 26 |
| Autoverot | | | | | 9 | 11 |
| Valmisteverot | | | | | 14 | 27 |
| Yhteensä | 496 | 538 | 439 | 514 | 457 | 418 |

Taulukko 3: Korkeimpaan hallinto-oikeuteen saapuneiden verohallintoverojen verovalitusten määrät eriteltynä verolajeittain vuosilta 2013–2018.

Korkeimpaan hallinto-oikeuteen saapuneista tapauksista, yhteensä 418 vuonna 2018, eniten edustettuina ovat tuloveroa koskevat valitukset (276 kpl) ja toisena arvonlisäveroa koskevat asiat (78 kpl). Fiskaalisessa mielessä merkittävimmät syyt liittyvät pääsääntöisesti elinkeinotulon verotukseen ja siirtohinnoitteluun. Siirtohinnoittelutapauksia oli käsittelyssä KHO:ssa vuoden 2017 alussa kahdeksan ja hallinto-oikeuksissa 12 kappaletta.

Suurin osa verotuspäätöksistä tehdään massamenettelyssä. Vaikka tehtyjen oikaisuvaatimusten määrä on vuositasolla kuusinumeroisissa luvuissa, on tärkeää nostaa esiin muutoksenhaun yleisimmät syyt; verovelvollisen myöhässä antama veroilmoitus tai vähennysvaatimus⁴⁶. Käytännössä virheellinen menettely on näissä tapauksissa johtunut verovelvollisesta. Henkilöverotusta koskevista oikaisuvaatimuksista Verohallinto hyväksyy kokonaan tai osittain noin 80 prosenttia, yritysverotusta koskevista oikaisuvaatimuksista noin 50 prosenttia ja kiinteistöverotusta koskevista oikaisuvaatimuksista noin 90 prosenttia⁴⁷. Verotuksen oikaisulautakunta käsittelee vuosittain noin 20 000 tapausta. Näistä eteenpäin hallinto-oikeuteen valitetaan 1 300:sta tapauksesta ja näistä taas korkeimpaan hallinto-oikeuteen 400:sta tapauksesta.

⁴⁶ Niskanen – Rauhala 2016, s. 297.

⁴⁷ Niskanen – Rauhala 2016, s. 297.

| | Vireillä 1.1.2017 | Saapunut 1.1.- 31.12.2017 | Ratkaistu 1.1.- 31.12.2017 | Poistettu 1.1.- 31.12.2017 | Vireillä 31.12.2017 | Muutos +/- | Keskim. käsittely- aika kk |
|--|------------------------------|--|---|---|--------------------------------|-----------------------|---|
| Korkein hallinto- oikeus | 433 | 479 | 507 | 3 | 402 | -31 | 10,9 |
| | | | | | | | |
| Hallinto- oikeudet yhteensä | 1835 | 1326 | 1758 | 55 | 1348 | -487 | 12,3 |
| Helsinki | 1134 | 725 | 1103 | 35 | 721 | -413 | 12,1 |
| Hämeen- linna | 213 | 160 | 185 | 3 | 185 | -28 | 11,8 |
| Itä- Suomi | 126 | 115 | 125 | 4 | 112 | -14 | 9,4 |
| Pohjois- Suomi | 140 | 100 | 138 | 6 | 96 | -44 | 12,7 |
| Turku | 100 | 130 | 106 | 6 | 118 | 18 | 9,9 |
| Vaasa | 122 | 96 | 101 | 1 | 116 | -6 | 20,4 |

*Taulukko 4: Veroasioiden käsittelyajat ja -määrät hallinto-oikeuksissa sekä korkeim-
massa hallinto-oikeudessa vuonna 2017.*

Taulukosta on nähtävissä, kuinka suurin osa hallinto-oikeuksiin etenevistä tapauksista (yli 50 %) käsitellään Helsingin hallinto-oikeudessa. Keskiarvo hallinto-oikeuksien käsittelyajoissa on hieman yli vuosi. Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyaikojen keskiarvo on kuitenkin alle vuosi, vajaa 11 kuukautta. Käytännössä koko kansallinen muutoksenhakuprosessi voi kestää pahimmillaan yli viisi vuotta. Tähän lisäksi voi tulla Euroopan unionin tuomioistuimen käsittely ja esimerkiksi siirtohinnoittelutapauksissa keskinäinen sopimusmenettely (MAP).

2.4 Ennakkopäätösvalituksen taustaa

2.4.1 OHI-työryhmä

Verohallinnon pääjohtaja Pekka Ruuhonen asetti 3.2.2010 työryhmän, jonka tehtävänä oli laatia selvitys verotuksen muutoksenhaku- ja ennakkoratkaisumenettelyn kehittämisestä erityisesti ennakkopäätösluonteisten oikeuskysymysten osalta. Työryhmän nimeksi tuli OHI ja sen tekemä selvitys valmistui 7.12.2010.

Esityksen sisällöstä asetettiin seuraavat vaatimukset:

- 1) Niiden vaihtoehtoisten menettelyiden kuvaus, joilla ennakkopäätösluonteiset oikeuskysymykset saataisiin mahdollisimman nopeasti keskusverolautakunnan ja/tai korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.
- 2) Verotuksen muutoksenhaku- ja ennakkoratkaisumenettelyn kehittämistä koskevat ehdotukset, joiden seurauksena muutoksenhakuprosessiin kuluva käsittelyaika lyhenisi, verovelvollisten oikeusturva paranisi ja verotuksen yhtenäisyys ja ennustettavuus lisääntyisi.⁴⁸

Työryhmän puheenjohtajaksi määrättiin veroyliasiamies Timo Rabinä ja jäseniksi oikeuslautakunnan puheenjohtaja Marjaana Haarala, johtava veroasiamies Hannele Liede, ylitarkastaja Markku Mertala, ylitarkastaja Tero Särkikangas ja alueverojohtaja Anita

⁴⁸ Verohallinto 2010, s. 4.

Wickström. Työryhmän sihteeriksi määrättiin veroasiantuntija Elena Vigren.⁴⁹ Työryhmää kutsuttiin OHI-työryhmäksi ja sen tekemä selvitys valmistui 7.12.2010.

2.4.1.1 Ehdotetut toimenpiteet

2.4.1.2 Arviointi aikaisemmasta muutoksenhakujärjestelmästä

OHI-työryhmän teettämä selvitys on merkityksellinen, sillä se käytännössä käynnisti lainsäädäntöprosessin valmistelun, joka lopulta johti ennakkopäätösvalituksen syntyyn. Selvitys oli myös informaatioarvoltaan kattava ja sen seurauksena työryhmä toi esiin, että verotuksen ennakkokannanotto- ja muutoksenhakumenettelyyn liittyy nykytilassa kolme keskeistä ongelmaa:

- 1. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun saaminen kestää liian kauan tilanteessa, jossa Verohallinnon päätöksestä valitetaan normaalia muutoksenhakureittiä (Verohallinto – hallinto-oikeus – korkein hallinto-oikeus).*
- 2. Keskusverolautakunnan tehtävän ala on liian kapea, kun se rajoittuu vain verovelvollisen aloitteesta tapahtuvien ennakkoratkaisujen antamiseen eikä se kata kaikkia verolajeja.*
- 3. Ennakkokannanotto- ja muutoksenhakumenettelyt ovat eräiltä muiltakin osin perusteetta epäyhtenäisiä. Esimerkiksi tuloverotuksen ennakkotietomenettely sekä arvonalisä- ja varainsiirtoverotuksen muutoksenhakumenettelyt poikkeavat perusteetta muista verolajeista.⁵⁰*

Kantavana teemana OHI-työryhmän selvityksessä oli, että sekä etu- että jälkikäteisten muutoksenhakekeinojen tulisi olla mahdollisimman selkeitä, johdonmukaisia ja yhtenäisiä. Työryhmä kuitenkin antoi enemmän painoarvoa etukäteisille tai reaaliaikaisille oikeusturvakeinoille suhteessa jälkikäteisiin⁵¹. Tämä toimi myös työryhmän selvityksen lähtökohtana. Tästä syystä, jos jälkikäteisiin oikeusturvakeinoin joudutaan turvautumaan, työryhmän mukaan niiden käsittelyaikoja tulisi merkittävästi lyhentää nykyisestä

⁴⁹ Verohallinto 2010, s. 4.

⁵⁰ Verohallinto 2010, s. 29.

⁵¹ Verohallinto 2010, s. 29.

erityisesti ennakkopäätösluonteisissa tapauksissa. Näiden tavoitteiden sekä oikeusturvan mahdollisuuden tulee olla samanlainen riippumatta siitä, onko kyseessä verovelvolinen vai veronsaaja. Ainoana asiakasryhmiä erottavana tekijänä voidaan pitää oikeus-suojan tarvetta⁵².

Kokonaisuudessaan OHI-työryhmä tarkasteli selvityksessään muutoksenhakumenettelyä sekä kansallisesti että kansainvälisesti. Työryhmä toteaa, että ensisijaisesti paras mahdollinen verojärjestelmä saavutetaan hyödyntämällä useita kehitysehdotuksia samanaikaisesti⁵³. Näin ollen ehdotetut toimenpiteet toimivat kokonaisuutena. Tästä huolimatta työryhmän esittämät toimenpiteet pystyttäisiin toteuttamaan pääosin myös yksittäin.

2.4.1.3 Muutoksenhakumenettelyyn ehdotetut muutokset

Kokonaisuudessaan edellä mainitut muutoksenhakujärjestelmän ongelmakohdat sekä muutoksenhakutapausten suuri määrä⁵⁴ aiheuttavat muutoksenhakujärjestelmän ruuhkautumista kaikissa asteilla. Kaikella tällä on vaikutusta verovelvollisen oikeusturvaan. Verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen esteenä ovat seuraavat seikat:

- 1) Ennakkopäätösten puuttuminen voi vaikuttaa myös verovelvollisen myöhempien vuosien verotukseen.
- 2) Ennakkopäätösten puuttuminen aiheuttaa yleistä oikeustilan epävarmuutta.
- 3) Ennakkopäätösten puuttuminen voi johtaa verotuskäytännössä ja muutoksenhakuasteissa keskenään ristiriitaisiin ratkaisuihin.
- 4) Virheellisten verotuspäätösten oikaiseminen on työlästä sekä verovelvolliselle että Verohallinnolle.⁵⁵

⁵² Verohallinto 2010, s. 29.

⁵³ Verohallinto 2010, s. 29.

⁵⁴ Kts. taulukot 1, 2 ja 3.

⁵⁵ Verohallinto 2010, s. 30.

Pääosa työryhmän selvityksen tuloksista viittaa siihen, että normaali muutoksenhaku-prosessi ei tarjoa pikaista reittiä päivitettyjen oikeusohjeiden saamiseksi tai uusien ilmi-öiden/säännösten tulkintaan⁵⁶.

OHI-työryhmä pohti selvityksessään myös kysymystä, kumman ohittaminen verotuksen muutoksenhakujärjestelmässä olisi perustellumpaa, hallinto-oikeuden vai verotuksen oikaisulautakunnan. Lopputulemassaan työryhmä puolsi ennemmin hallinto-oikeuden ohittamista. Tämä johtuu siitä, että asian muodostuminen selkeäksi oikeuskysymykseksi tapahtuu usein vasta varsinaisessa oikaisuvaatimusvaiheessa. Alemmilla muutoksenha-kuasteilla ei ole edellytyksiä arvioida mahdollisesti tulkinnanvaraisen oikeuskysymyksen luonnetta ennen tätä vaihetta. Näin ollen verotuksen oikaisulautakunnan tulisi joka ta-pauksessa tehdä arvio asian ennakkopäätösluonteesta ennen sen siirtämistä hallinto-oikeuteen, vaikka oikaisulautakunta ei itse asiaa ratkaisisikaan. Näin toimimalla ei vält-tämättä siis saavutettaisi merkittäviä synergiaetuja tai ajallisia säästöjä⁵⁷.

Selvityksen sisältö ja tulokset huomioiden OHI-työryhmä päätyi ehdottamaan seuraavia muutoksia silloiseen verotuksen muutoksenhakujärjestelmään:

*Verotuksen muutoksenhakumenettelyssä tulisi olla mahdollisuus ohittaa hal-linto-oikeus. Edellytyksenä tälle olisi tapauksen ennakkopäätösluonteisuus.*⁵⁸

Tästä ehdotuksesta muotoutui myöhemmin HE 76/2012 – Hallituksen esitys Eduskun-nalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenha-kua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi. Ennakkopäätösvalitusta koskevat verotusme-nettelylain säädökset tulivat voimaan vuoden 2014 alusta.

*Arvonlisäverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa tulisi ottaa käyttöön valitus-vaihetta edeltävä itsenäinen oikaisuvaatimusmenettely.*⁵⁹

⁵⁶ Verohallinto 2010, s. 30.

⁵⁷ Verohallinto 2010, s. 31.

⁵⁸ Verohallinto 2010, s. 31.

⁵⁹ Verohallinto 2010, s. 32.

Tästä ehdotuksesta muotoutui myöhemmin HE 29/2016 – Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. Ennakkopäätösvalitusta koskevat lain oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä säädökset tulivat voimaan vuoden 2017 alusta.

*Kokonaisuudessaan verotuksen muutoksenhakujärjestelmää tulisi yhtenäistää. Eri verolajien menettelyjen välillä ei tulisi olla muita kuin oikeussuojan tarpeeseen perustuvia eroja.*⁶⁰

Tätä voidaan pitää hyvän verotuksen muutoksenhakujärjestelmän pohjana.

2.5 Hallituksen esitys

Hallituksen esityksen Eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi (HE 76/2012) lähetekeskustelu pidettiin 5.9.2012. Asia lähetettiin lähetekeskustelun jälkeen valtiovarainvaliokuntaan, jolle perustuslakivaliokunnan antoi ensin lausuntonsa.

Hallituksen esitys itsessään sisältää hallituksen arvion ennakkopäätösvalitusmenettelyn taustoista, perusteista ja seurannaisvaikutuksista. Kaiken perustana on verotuksen jälkikäteisen muutoksenhakujärjestelmää parantaminen. Keskeinen tavoite on laintulkintaa koskevan oikeuskäytännön nopeuttaminen sekä verotuksen ennakoitavuuden, yhtenäisyyden ja oikeusvarmuuden parantaminen⁶¹. Menettelyä verrataan monilta osin yleisissä tuomioistuimissa käytössä olevaan ennakkopäätösvalitusmenettelyyn⁶².

Selkeyttä, ymmärrettävyyttä ja oikeusvarmuutta voidaan pitää hyvän järjestelmän pohjana. Tämän lisäksi hallitus on myös tunnistanut muuttuvan taloudellisen ympäristön ja ilmiöt, joiden seurauksena ratkaisukäytäntöä tulisi olla mahdollista valmistella lyhyessä ajassa. Ongelma olisi kuitenkin suhteessa samanlainen myös erilaisessa oikeusympäristössä johtuen muun muassa verotuspäätösten suuresta määrästä ja verolainsäädännön

⁶⁰ Verohallinto 2010, s. 32.

⁶¹ HE 76/2012.

⁶² Tarkemmin yleisissä tuomioistuimissa käytössä olevasta ennakkopäätösvalitusmenettelystä kts. esim. oikeudenkäymiskaari 30a -luku.

tulkinnanvaraisuudesta. Verohallinnon ohjeita ei kuitenkaan voida laatia niin tyhjentävästi, että niillä voitaisiin ottaa kantaa kaikkiin verotuskäytännössä ilmeneviin tulkintakysymyksiin.⁶³

Nykytilan arviointiin liittyen hallitus nostaa esiin veroasioiden oikeudenkäyntien käsittelyajat, jotka ovat tilastojen valossa pitkiä. Vaikka tällä viitataan kaikkiin veroasioihin, käsittelyaikojen pituus on merkityksellisin prejudikaattiluonteisissa tapauksissa. Muutoksenhakuprosessin kesto on keskimäärin 4-5 vuotta, kun käsittelyaika lasketaan ensimmäisen muutoksenhakuasteen päätöksestä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun asti. Keskusverolautakunnan kautta tulleiden tapauksien käsittelyaika korkeimmassa hallinto-oikeudessa on kuitenkin huomattavasti muita julkaistuja tapauksia lyhyempi, ja niissä ratkaisut painottuvat enemmän yhteisöverotukseen sekä uuden lainsäädännön tulkintaan.⁶⁴

Prejudikaattiluonteisiin tapauksiin liittyen tulee ottaa huomioon, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen käsittelyaikojen pidentymisellä on laajemmin vaikutusta koko verojärjestelmän toimivuuteen, eikä ainoastaan yksittäisen verovelvollisen tilanteeseen. Hallituksen esityksen mukaisesti ennakkopäätöksen puuttuminen saattaa aiheuttaa epäyhtenäisyyttä verotuskäytännössä sekä ristiriitaisuutta alempien muutoksenhakuasteiden ratkaisukäytännössä. Tällöin verotusasioiden käsittely saattaa ruuhkautua alemmissa muutoksenhakuasteissa. Asiassa tulee huomioida myös käytännön näkökulma; virheellisten verotuspäätösten jälkikäteinen oikaiseminen on työlästä sekä verovelvollisille että Verohallinnolle.

Hallituksen esitys tuo myös esiin, kuinka kaikki verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmän ongelmat sekä potentiaaliset ratkaisukeinot on huomattu useissa yhteyksissä jo aiemmin.⁶⁵

⁶³ HE 76/2012.

⁶⁴ HE 76/2012.

⁶⁵ Muista kuin tässä pro gradu -tutkimuksessa mainituista lähteistä kts. esim. verotuksen oikeussuojatömmikunnan mietintö KM 1992:7.

2.6 Perustuslakivaliokunta

Perustuslakivaliokunnan lausunto⁶⁶ lähtee liikkeelle ihmisen oikeusturvasta. Perustuslain 21 §:n mukaisesti:

Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheuttamattomia viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Edellä mainitun perustuslain pykälän mukaisen muutoksenhakuoikeuden uskottiin toteutuvan ennakkopäätösvalituksen tapauksessa parhaiten niin, että kielteisen ennakkopäätösvalituslupan jälkeen verovelvollisella olisi oikeus hakea muutoksenhakua normaalisti menettelyssä HAO:sta⁶⁷. Tämän perustuslakivaliokunta on tuonut esiin jo yleisiin tuomioistuihin sisältyvän ennakkopäätösvalituksen arviointia vuonna 2010⁶⁸. Hallituksen esityksessä 76/2012 esitetyssä menettelyssä verovelvollinen ei menetä muutoksenhakuoikeuttaan, vaikka KHO ei myöntäisi ennakkopäätösvalituslupaa.⁶⁹ Verovelvollisen oikeusturvaa parantavana seikkana voidaan pitää myös, että ennakkopäätösvalitus edellyttää myös verovelvollisen itsensä suostumusta. Näin ollen asiaa ei koskaan ratkaista yhdessä tuomioistuinasteessa vasten tämän tahtoa.

Perustuslakivaliokunta päättää lausuntonsa huomautukseen, että menettely toteutettaisiin niin, että asiassa ei tarvitsisi viranomaisen (Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön) suostumusta. Perustuslakivaliokunta mukaan asia on ongelmallinen perustuslain 3 §:n mukaiset valtiollisten tehtävien jaon perusteiden sekä korkeimman hallinto-oikeu-

⁶⁶ PeVL 30/2012.

⁶⁷ PeVL 30/2012, s. 3.

⁶⁸ Tarkemmin perustuslakivaliokunnan lausunnosta koskien muutoksenhakua käräjäoikeudesta koskeva lainsäädännöksi kts. PeVL 4/2010.

⁶⁹ PeVL 30/2012, s. 3.

den perustuslain 3 §:n 2 momentissa ja 99 §:n 1 momentissa tarkoitetun riippumattoman ja ylintä tuomiovaltaa käyttävän tuomioistuimen aseman näkökulmasta. Verovelvollisen kannalta säännös merkitsee rajoitusta perustuslain 21.1 §:ssä turvattuun oikeuteen saada asiansa käsitellyksi lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa. Tätä ongelmakohtaa kuitenkin lieventää jo aikaisemmin mainittu verovelvollisen mahdollisuus saada asia käsittelyyn normaalissa menettelyssä hallinto-oikeudessa, jos ennakkopäätösvalituslupa hylätään.⁷⁰ Valtiovarainvaliokunta ei kuitenkaan omassa mietinnössään pitänyt tällä tavoin oikeusturvan takaavaa ja käyttöasteeltaan rajoitettua menettelyä perustuslain 21 §:n kannalta ongelmallisena⁷¹.

Lopputulemana perustuslakivaliokunta toteaa, että ennakkopäätösvalituksessa on kyse sellaisesta vähäisestä poikkeuksesta tavanomaiseen hallintolainkäyttöasioiden kaksias- teiseen tuomioistuinjärjestelmään, että sääntely voidaan myös lainkäyttöä koskevien perustuslain säännösten näkökulmasta toteuttaa tavallisen lain säätämisyjärjestyk- sessä.⁷²

2.7 Valtiovarainvaliokunnan mietintö

Valtiovarainvaliokunta käsitteli hallituksen esitystä eduskunnalle verotusta koskevaa en- nakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi (HE 76/2012) vuoden 2012 marraskuussa.

Korkein hallinto-oikeus sekä valiokunnan kuulemat muut hallintotuomioistuimet vastus- tivat ehdotusta yksimielisesti. KHO:n ja muiden hallintotuomioistuinten perusteet voi- daan tiivistää seuraavasti:

- 1) Korkein hallinto-oikeus olisi ennakkopäätösvalituksissa ensimmäinen ja viimei- nen oikeusaste, joka käsittelee asiaa. Vertailu yleisiin tuomioistuihin ei ole tä- män vuoksi käypä.

⁷⁰ PeVL 30/2012, s. 4.

⁷¹ VaVM 29/2012.

⁷² PeVL 30/2012, s. 4.

- 2) Hallintolainkäytön järjestelmää ei ole syytä kehittää suuntaan, jossa KHO toimisi nykyistä laajemmin ensimmäisenä tuomioistuinasteena.
- 3) Ennakkopäätösvalitukselle ei ole osoitettu kansainvälisesti vertailukelpoista tarvetta eikä järjestämistapaa.⁷³

KHO:n ja hallintotuomioistuimien mukaan kysymys on myös tuomioistuinten autonomiasta; kun ennakkopäätösvalitus edellyttää osapuolten suostumusta, Verohallinnon rooli tuomioistuintoimintaa ohjaavana tahona nousisi korkeimman hallinto-oikeuden mielestä häiritsevästi esiin. Lisäksi hallinto-oikeuden olisi vaikea arvioida sille siirtyvää asiaa vapaasti ja ilman ennakkokäsityksiä silloin, kun ennakkopäätösperusteella tehty valituslupahakemus on hylätty.⁷⁴ Käytännössä ennakkopäätösvalitus merkitsi huomattavaa poikkeusta hallintolainkäyttöjärjestelmään. KHO:n ja hallintotuomioistuimien mukaan muutoksenhakujärjestelmä olisi tärkeää pitää mahdollisimman selkeänä ja yksinkertaisena. Hallintoprosessin kaksivaiheisuutta pidettiin etenkin verovelvollisen oikeusturvaa parantavana ja auttavan tarkentamaan kulloinkin käsiteltävänä olevaa oikeuskysymystä.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa⁷⁵ asia vastaanotettiin ristiriitaisesti. Tarve saada nykyistä nopeammin ratkaisu periaatteellisesti tärkeisiin oikeuskysymyksiin tunnustettiin yleisesti. Tämän taustalla on yleinen ja kiistaton tarve saada ennakkopäätösluonteinen oikeuskysymys ratkaistuksi nopeasti. Kuitenkaan verojaosto ei ollut yksimielinen niiden keinojen suhteen, jolla edellä mainittuun tavoitteeseen tulisi pyrkiä. Pääosa verovelvollisia edustavista tahoista kannatti kuitenkin ennakkopäätösvalitusmahdollisuutta hallituksen esittämässä muodossa tai niin, että ohitettava taho olisi verotuksen oikaisulautakunta. Osalle kuulluista ongelmaksi muodostui samaa aihealuetta koskevien valitusten eteneminen korkeimpaan hallinto-oikeuteen eri tahtiin. Juttuja ei voitaisi silloin

⁷³ VaVM 29/2012, s. 5.

⁷⁴ VaVM 29/2012, s. 5.

⁷⁵ Verojaostossa kuultavina olleet kts. VaVM 29/2012, s. 1.

sarjoittaa nykyiseen tapaan ja saada näin riittävän laajaa näkökulmaa pyydettyyn ennakkopäätöskysymykseen⁷⁶. Hallituksen esityksessä⁷⁷ kansallisen muutoksenhakuprosessin kokonaiskeston arvioitiin voivan lyhentyä jopa 1,5 vuodella⁷⁸.

Asiassa tulee huomioida myös prosessikustannukset; moniportainen muutoksenhaku aiheuttaa huomattavasti suuremmat kustannukset kuin ennakkoratkaisun haku. Tämä saattaa muodostua verovelvolliselle ratkaisevaksi esteeksi silloinkin, kun kysymys on ennakkopäätösluonteisesta seikasta.⁷⁹

Valtiovarainvaliokunta puolsi hallituksen esityksen hyväksymistä vähäisin muutoksin. Ensinnäkin valiokunta ehdotti päivitettäväksi vanhentuneet lakiviittaukset. Valiokunta ehdotti myös korjattavaksi kohtaa, jossa säädetään muutoksenhausta tiedonantovelvollisuutta koskevaan päätökseen. Momentissa viittaus oli tehty erehdyksessä verovelvollisen kotikuntaan, vaikka tarkoituksena on ollut hakea muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin tiedonantovelvollisen kotikunta päätöstä tehtäessä kuului. Lisäksi voimaantulosäännökseen ehdotettiin selvyiden vuoksi uutta momenttia.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnön jälkeen eduskunta hyväksyi lakiehdotusten sisällön mietinnön mukaisena ensimmäisessä käsittelyssä. Toisessa käsittelyssä eduskunta hyväksyi ensimmäisessä käsittelyssä sisällöltään päätetyt lakiehdotukset. Hallituksen esitys eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi tuli voimaan 1.1.2013. Ennakkopäätösvalitusta koskevia säännöksiä alettiin soveltamaan verotuksen oikaisulautakunnan päätöksiin, jotka on tehty 1.1.2014 tai sen jälkeen.

⁷⁶ VaVM 29/2012, s. 6.

⁷⁷ HE 76/2012, s. 44.

⁷⁸ Hallinto-oikeuksiin käsittelyaikojen keskiarvoon peilaten hieman yli vuodella, kts. taulukko 4.

⁷⁹ VaVM 29/2012.

3. ENNAKKOPÄÄTÖSVALITUS KÄYTÄNNÖSSÄ

3.1 Ennakkopäätösvalituksen menettely

Ennakkopäätösvalituksen soveltamisala ulottuu ainoastaan niihin verolajeihin, joiden ensimmäisen asteen muutoksenhakuelin on verotuksen oikaisulautakunta. Käytännössä tämä tarkoittaa tuloverotusta, perintö- sekä lahjaverotusta ja kiinteistöverotusta⁸⁰ sekä oma-aloitteisia veroja⁸¹. Näin ollen ennakkopäätösvalitusta ei voida soveltaa VML 61 §:n nojalla tehtyihin Verohallinnon päätöksiin, vaan nimenomaisesti oikaisulautakunnan tekemiin päätöksiin. Verotuksen oikaisulautakunnan toimintaan liittyvästä menettelystä on tarkemmin Verohallinnon ohjeessa Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet⁸². Ohjeiden perusta taas on määritelty laissa Verohallinnosta 2 §:ssä.

Vaikka ennakkopäätösvalitusta voidaan soveltaa ainoastaan verotuksen oikaisulautakunnan tekemiin päätöksiin, ei ole merkitystä, onko muutoksenhaun kohteena oleva päätös tehty säännönmukaisessa verotuksessa, muutosverotuksessa vai uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä. Ennakkopäätösvalitusta koskeva laki on tullut voimaan 1.1.2014. Näin ollen ennakkopäätösvalitusta koskevia säännöksiä sovelletaan ainoastaan tälle päivämäärälle tai sen jälkeen päivätyihin verotuksen oikaisulautakunnan päätöksiin (oma aloitteisten verojen osalta 1.1.2017). Merkitystä ei ole, milloin oikaisuvaatimus on tullut vireille tai mitä verovuotta oikaisuvaatimus koskee. Ajankohdan osalta hakuedellytyksiä tarkastellaan verotuksen oikaisulautakunnan päätöksentekopäivän näkökulmasta.

Ennakkopäätösvalituksen yleinen periaate on kirjattu VML 71 a §:ään.

Verovelvollinen, muu 62 §:n 1 momentissa tarkoitettu ja 65 a §:n nojalla muutoksenhakuun oikeutettu sekä Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (osapuolet) saavat hakea muutosta verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen hallinto-o-

⁸⁰ VML 71 a §, KiintVL 26.2 § ja PerVL 48 a §.

⁸¹ OVML 68 §.

⁸² Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet, diaarinumero A9/200/2018.

keuden asemesta korkeimmalta hallinto-oikeudelta vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää ennakkopäätösvalitusta koskevan valitusluvan (ennakkopäätösvalitus).

Ennakkopäätösvalitusta koskevan valitusluvan myöntää korkein hallinto-oikeus. Valituslupa voidaan myöntää myös siten, että se koskee ainoastaan osaa muutoksenhaun kohteena olevasta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä⁸³. Ennakkopäätösvalituslupaa voivat hakea molemmat muutoksenhaun (veroprosessin) osapuolet. Valitukseen ovat oikeutetut VML 62:ssa listatut tahot; verovelvollinen itse sekä jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa. Määrittely koskee myös Veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä. Lisäksi muutoksenhaku on mahdollista yhtymille yhtymän tulon vahvistamiseen ja sen jakoon osakkaille liittyvässä asiassa. Muutoksenhakuoikeus ei kuitenkaan koske kansaneläkelaitosta, kuntaa tai seurakuntaa.

Ennakkopäätösvalitus ei kuitenkaan rajaa VML 62 §:n mukaista veronsaajien valitusoikeutta⁸⁴. Teoriassa päällekkäinen muutoksenhaku on mahdollista; verovelvollisella voi olla asia vireillä hallinto-oikeuskäsittelyssä omasta aloitteestaan ja samaan aikaan Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on voinut tehdä asiasta ennakkopäätösvalitushakemuksen. Jos verovelvollisella ei ole mahdollisuutta peruuttaa omaa valitustaan saatuaan tiedon ennakkopäätösvalituksen vireilläolosta, oikeudenvilvontayksikkö peruu oman hakemuksensa⁸⁵. Käytännössä päällekkäisiä tilanteita ei ole kuitenkaan esiintynyt⁸⁶. Myös tämän pro gradu -tutkimuksen aineistoista käy ilmi, kuinka pääsääntöisesti ennakkopäätösvalitushakemuksen käsittely odotetaan loppuun ja vasta tämän jälkeen siirrytään valitukseen hallinto-oikeudelle tai verovelvollinen jättää suostumuksen antamatta, jonka jälkeen asia ei etene ennakkopäätösvalitusmenettelyssä.

⁸³ VML 71 a 2 §.

⁸⁴ Myrsky – Rabinä 2015, s. 601.

⁸⁵ Myrsky – Rabinä 2015, s. 601.

⁸⁶ Myrsky – Rabinä 2015, s. 601.

3.1.1 Ennakkopäätösvalitusluvan edellytykset

Lähtökohtaisesti verotuksen muutoksenhakuoikeus edellyttää oikeudellista intressiä ja oikeussuojan tarvetta. Pelkästään päätöksen perusteluihin ei ole mahdollista hakea muutosta. Ennakkopäätösvalituksen valituslupa voidaan myöntää ainoastaan prejudikaattiperusteella. Käytännössä tämä tarkoittaa, että asian ratkaiseminen on tärkeää lain soveltamisen ohjaamisen kannalta⁸⁷. Prejudikaattiluonteisista tapauksista on kyse esimerkiksi seuraavissa tilanteissa⁸⁸:

- Tapauksessa tullaan todennäköisesti pyytämään ennakkoratkaisua Euroopan unionin tuomioistuimelta.
- Tapauksessa on kyse uuden lainsäädännön tulkintaan liittyvästä merkittävästä oikeuskysymyksestä.
- Tapauksessa on kyse uuden taloudellisen ilmiön tulkintaan liittyvästä merkittävästä oikeuskysymyksestä (esimerkiksi vaihtotalous ja Airbnb-vuokraus).

Ennakkopäätösvalitus voi kuitenkin tulla kysymykseen myös vakiintuneen oikeuskäytännön kohdalla, koska saattaa ilmetä tarve oikeuskäytännön kehittämiseen, vahvistamiseen tai jopa muuttamiseen⁸⁹. Koska ennakkopäätösvalituksen valitusluvan saamisen edellytys on nimenomaisesti prejudikaattiperuste, näytön arviointiin liittyviä kysymyksiä ei voitane ratkaista ennakkopäätösvalituksen kautta. Ratkaistavaksi ei myöskään voitane ottaa tapauksia, jotka käsitellään korkeimmassa hallinto-oikeudessa ensiasteena suullisessa käsittelyssä. Tämä johtuu siitä, että suullinen käsittely järjestetään, jos käsittelyssä on mahdollista saada lisäselvitystä asiassa tai sen järjestäminen on perusteltua verotuksessa tapahtuneen laiminlyönnin moitittavuuden arvioimiseksi⁹⁰. Käytännössä laiminlyönti viittaa veronkorotuksen määrän sekä perusteiden arviointiin.

Prejudikaattiperuste ei kuitenkaan ainoastaan riitä, vaan VML 71 b 2 §:n mukaisesti ennakkopäätösvalitusta koskevan luvan myöntäminen edellyttää lisäksi valitusasiassa toisena osapuolena olevan antamaa kirjallista suostumusta. Huomionarvoista on, että ehto

⁸⁷ HE 231/1994.

⁸⁸ Myrsky – Rabinä 2015, s. 602.

⁸⁹ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 249.

⁹⁰ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 254.

koskettaa valitusasiassa toisena osapuolena olevaa (Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö) eli itse veronsaajilta (valtio, kunta, seurakunta tai Kansaneläkelaitos) tai verosta vastuussa olevilta suostumusta ei tarvitse pyytää.

Veronsaajien oikeudenvallontayksiköstä ja sen tehtävistä on säädetty VHL 24 §:ssa. Oikeudenvallontayksikön laissa säädetty tehtävä osittain puoltaa sen asemaa ennakkopäätösvalituslupan toisena osapuolena. Yksittäisen verovelvollisen osalta nopeutettu käsittely saattaa olla tärkeä henkilökohtaisesta näkökulmasta, eikä näissä tapauksissa ole välttämättä kyse prejudikaattiluonteisista tapauksista.

3.1.2 Ennakkopäätösvalitukseen liittyvä ohjaus

Määräämis- eli dispositiivisen periaatteen mukaisesti asianosainen saa itse päättää, osallistuuko vai jättääkö hän osallistumatta prosessitoimeen. Asianosaisella tarkoitetaan oikeudenkäynnin molempia osapuolia. Määräämisperiaatteen määrittelyn alle kuuluu ennakkopäätösvalituksen näkökulmasta valituksen vireillepano, oikeudenkäynnin kohde, valituksen peruuttaminen ja suostumuksen antaminen tai antamatta jättäminen. Jos toinen osapuolista ei anna VML 71 b 2 §:n mukaista suostumusta ennakkopäätösvalituslupan hakemiseen, asian käsittely palautuu normaaliin muutoksenhaku-prosessiin eli hallinto-oikeuskäsittelyyn. Käsittelyn siirtämisestä ei tarvitse ilmoittaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Tavanomaiseen hallinto-oikeuskäsittelyyn siirrytään myös tilanteessa, jossa muutoksenhakija itse peruuttaa ennakkopäätösvalitusta koskevan lupahakemuksen sen ollessa käsittelyssä Verohallinnossa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa⁹¹.

Jos valituslupa evätään ja käsittely palautuu takaisin hallinto-oikeuden käsittelyyn, tapauksen kokonaiskäsittelyaika saattaa muodostua pidemmäksi kuin tilanteessa, jossa asianosaiset olisivat laittaneet asian vireille suoraan hallinto-oikeuteen⁹². Ennakkopäätösvalituslupan hakemiseen liittyy siis käsittelyajan pituuteen kohdistuva riski, jota asianosaisten on hankala määritellä etukäteen johtuen siitä, että heillä ei ole mahdollisuuk-

⁹¹ Myrsky – Rabinä 2015, s. 605.

⁹² Myrsky – Rabinä 2015, s. 603.

sia arvioida, myöntääkö korkein hallinto-oikeus ennakkopäätösvalitusluvan vai ei. Otaen huomioon ennakkopäätösvalitusluvan hyväksymisen tai hylkäämisen etukäteisarvioinnin hankaluuden, voidaan pitää tärkeänä, että (erityisesti yksityinen) asianosainen saa prosessiin liittyen riittävää ohjausta. Ohjaus sisältyy käytännössä verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen muutoksenhakuosoituksiin⁹³. Kriittisintä ohjauksen kannalta on kuvata, kuinka ennakkopäätösvalitusta koskeva menettely pääpiirteissään etenee. Tällä on suuri merkitys siihen, että asianosaiset ymmärtävät ennakkopäätösvalitusprosessiin antamansa suostumuksen merkityksen.

3.1.3 Ennakkopäätösvalitusluvan hakeminen

Kokonaisuudessaan ennakkopäätösvalitusprosessin käytännön menettely on kuvattu verovalitusmenettelyä koskevassa ohjeessa⁹⁴. Ennakkopäätösvalitusta koskevaa lupaa haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta valituskirjelmällä, joka sisältää lupahakemuksen ja valituksen⁹⁵. Näiltä osin valituslupamenettely vastaa normaalia valituslupamenettelyä korkeimmassa hallinto-oikeudessa⁹⁶.

Kun verotuksen oikaisulautakunnan päätös on tullut verovelvollisen tiedoksi, hänellä on 60 päivää aikaa toimittaa ennakkopäätöslupaa koskeva valituskirjelmä Verohallinnolle. Verotuksen oikeudenvallontayksiköllä muutoksenhaku aika lasketaan lautakunnan päätöspäivästä⁹⁷. Kaikki ennakkopäätösvalitukset jätetään Pohjois-Suomen verotoimiston yhteydessä toimivaan managerikeskukseen, myös yritysverotusyksikön asiakkaiden osalta. Hallintolain 59 §:n mukaisesti kyseessä on tavallinen tiedoksianto, joka toimitetaan postitse kirjeellä vastaanottajalle. Vastaanottajan katsotaan saaneen asiasta tiedon seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämisestä, jollei muuta näytetä. Asian katsotaan tulleen Veronsaajien oikeudenvallontayksikön tietoon kuitenkin kirjeen saapumispäivänä. Jos asianosainen virheellisesti toimittaa kirjelmän hallinto-oikeudelle eikä hallinto-oikeudelle,

⁹³ Tarkemmin valitusosoituksesta VML 71 F § ja Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, diaarinumero A3/200/2018.

⁹⁴ Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, diaarinumero A3/200/2018.

⁹⁵ VML 71 c §.

⁹⁶ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 252.

⁹⁷ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 252.

keus ehdi siirtää kirjelmää määrääjassa Verohallinnolle, asia ei tule vireille ennakkopäätösvalituksena⁹⁸. Jos taas valituskirjelmä on toimitettu valitusajan kuluessa korkeimpaan hallinto-oikeuteen, valitusta ei tämän vuoksi jätetä tutkimatta⁹⁹.

3.1.4 Ennakkopäätösvalitukseen liittyvät kuulemistoimet

Ennakkopäätösvalitukseen liittyvistä kuulemistoimista vastaa Verohallinto ja ne ovat Verovalitusmenettelyä koskevassa ohjeessa. Kuulemistoimissa on kaksi erilaista määrääi-
kaa, toinen verovelvolliselle ja toinen veronsaajien oikeudenvallontayksikölle:

- 1) Jos **verovelvollinen** on hakenut ennakkopäätösvalituslupaa, *oikeudenvallontayksikön suostumuksen antamista koskeva 30 päivän määräaika alkaa kulua siitä päivästä, jona oikeudenvallontayksikön katsotaan saaneen asian tiedoksi. Jos oikeudenvallontayksikkö on antanut suostumuksensa, verotoimisto toimittaa verovelvollisen valituksen ja oikeudenvallontayksikön suostumuksen sekä muut asiaan liittyvät asiakirjat korkeimpaan hallinto-oikeuteen sen jälkeen, kun edellä mainitusta tiedoksisaannista alkava 30 päivän määräaika on kulunut.*
- 2) Jos **veronsaajien oikeudenvallontayksikkö** on hakenut valituslupaa, *verovelvollisella on suostumuspyynnön tiedoksisaannin jälkeen 30 päivää aikaa antaa suostumus asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena. Jos verovelvollinen on antanut suostumuksensa, verotoimisto toimittaa oikeudenvallontayksikön valituksen ja verovelvollisen suostumuksen sekä muut asiaan liittyvät asiakirjat korkeimpaan hallinto-oikeuteen sen jälkeen, edellä mainitusta tiedoksisaannista alkava 30 päivän määräaika on kulunut.*¹⁰⁰

Edellä mainittua määräaikaa ei ole mahdollista pidentää. Suostumuksen tulee olla nimenomainen ja ehdoton. Nimenomaisella suostumuksella viitataan siihen, että asianosainen ilmoittaa selkeästi suostumuksensa esimerkiksi allekirjoituksen muodossa. Suostumusta ei katsota annetun tilanteissa, joissa asianosainen ei esimerkiksi reagoi kuulemiskirjeeseen tai sisällyttää suostumukseen ehtoja. Tässä vaiheessa asianosaiset

⁹⁸ Hallinto-oikeus siirtää HLL 29 §:n nojalla asian Verohallinnolle.

⁹⁹ HLL 26.2 §.

¹⁰⁰ Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, diaarinumero A3/200/2018.

eivät ota kantaa varsinaiseen käsiteltävään asiaan, vaan ainoastaan käsillä olevaan suostumusasiaan. Näin ollen asiassa on tavanomaista esittää perusteluja sen puolesta, miksi asiassa tulisi myöntää valituslupa.

Kuten itse lupahakemuksen, suostumuksen voi myös peruuttaa 30 päivän määräajassa Verohallintoon toimitetulla kirjallisella ilmoituksella. Jos molemmat osapuolet ovat antaneet suostumuksensa ennakkopäätösvalitusmenettelyyn eikä suostumusta ole peruttettu, Verohallinto toimittaa asiakirjat eteenpäin korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Lähökohtaisesti tämä tapahtuu noin 90 päivän (60 + 30 päivää) kuluessa siitä, kun ennakkopäätösvalitusta koskeva erityinen muutoksenhakuaika on alkanut. Siirtoa koskevista tiedoksiannoista vastaa myös Verohallinto.

3.1.5 Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa

Ennakkopäätösvalitusluvan käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa vastaa pääsääntöisesti hallinto-oikeuden päätöksestä tehtyä valituslupahakemusta ja valitusta. Tapauksen ennakkopäätösluonteisuuden arviointi ei poikkea tapauksista, jotka tulevat korkeimpaan hallinto-oikeuteen hallinto-oikeudesta. Korkeimmalla hallinto-oikeudella on kaikissa tilanteissa ehdoton valta päättää valitusluvan antamisesta tai antamatta jättämisestä¹⁰¹.

Valitusluvan myöntämistilanteessa korkein hallinto-oikeus ratkaisee samalla päätöksellä valituksen ja lupahakemuksen. Jos lupaa ei myönnetä, korkein hallinto-oikeus tekee valitusluvan eväämispäätöksen ja siirtää asian hallinto-oikeudelle osoitettuna valituksena. Tilanteessa, jossa korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan ainoastaan osittain, se ratkaisee asian näiltä osin ja siirtää sen muilta osin hallinto-oikeudella edellä kuvatulla tavalla¹⁰². Hallinto-oikeudessa asian katsotaan tulleen vireille alkuperäisen ennakkopäätösvalituslupahakemuksen vireilletulopäivänä eli silloin, kun valituskirjelmä on jätetty Verohallintoon.

¹⁰¹ Myrsky – Rabinä – Myllymäki 2017, s. 252.

¹⁰² Myrsky – Rabinä 2015, s. 606.

3.1.6 Käsittelyn muuttuminen valitukseksi hallinto-oikeudelle

Kuten aikaisemmin on kuvattu, seuraavissa tilanteissa ennakkopäätösvalitus muuttuu normaaliksi valitukseksi hallinto-oikeudelle:

- 1) Asianosainen toimittaa lupahakemuksen Verohallintoon 60 päivän määräajan jälkeen.
- 2) Toinen asianosainen ei anna suostumusta ennakkopäätösvalituksen hakemiseen.
- 3) Toinen asianosainen peruuttaa suostumuksensa ennakkopäätösvalituksen hakemiseen.
- 4) Korkein hallinto-oikeus ei myönnä ennakkopäätösvalituslupaa.¹⁰³

Kaikissa näissä tilanteissa Verohallinto vastaa ilmoituksen käsittelyjärjestyksen tiedoksiannosta asianosaisille. Näin varmistutaan siitä, ettei muutoksenhakijan oikeusturva vaarannu¹⁰⁴. Jos ennakkopäätösvalitusasia palautuu hallinto-oikeuteen, asianosaisilla on mahdollisuus hakea muutosta hallinto-oikeuden päätökseen korkeimmalta hallinto-oikeudelta. VML 71 d §:n mukaisesti tämä edellyttää valitusluvan saamista korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Valitusluvan myöntämistä käsiteltäessä ei ole merkitystä, onko samasta asiasta haettu aikaisemmin ennakkopäätösvalituslupaa, joka on sittemmin hylätty eli lupahakemus käsitellään tässä tilanteessa uutena asiana.

Käytännössä on mahdollista, että valituslupa myönnetään myöhemmin prejudikaattiperusteella hallinto-oikeuden päätökseen. Tämä johtuu siitä, että asian prejudikaattiluonneta arvioidaan ennakkopäätösvalituslupahakemuksen päätöksentekoaikajankohtaan peilaten. Päätösjankohdan jälkeen oikeustila tai oikeuskäytäntö ovat voineet muuttua siinä määrin, että prejudikaattiluonne on voinut ilmetä vasta jälkimmäisen käsittelyn yhteydessä¹⁰⁵. On myös mahdollista, että oikeuskysymys on kypsynyt tai selkeytynyt prejudikaattiluonteiseksi vasta hallinto-oikeudessa. Lisäksi ennakkopäätösvalituslupahake-

¹⁰³ Myrsky – Rabinä 2015, s. 606.

¹⁰⁴ Myrsky – Rabinä 2015, s. 606.

¹⁰⁵ Myrsky – Rabinä 2015, s. 606.

musta käsiteltäessä tapauksella on voinut sinänsä olla ennakkopäätösarvoa, mutta nopeatettu käsittely ei ole ollut perusteltua esimerkiksi oikeustilan kehityksen arvioinnin näkökulmasta. Asiaan voi vaikuttaa myös, jos korkeimmassa hallinto-oikeudessa on jo valituslupahakemuksen käsittelyhetkellä vireillä samaan tulkintakysymykseen liittyviä tapauksia.

3.2 Käytännön näkökulmia ennakkopäätösvalitukseen

Prosessiosaamisen näkökulmasta asianosaisen tulee ottaa huomioon mahdollinen tuleva ennakkopäätösvalitus jo siinä vaiheessa, kun oikaisua haetaan verotuksen oikaisulautakunnalta¹⁰⁶. Käytännössä tämä vaikuttaa siihen, mitä näkökulmaa verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävässä hakemuksessa tarkastellaan; muutoksenhaun perusteiden, tapauksen tosiseikkojen ja muutoksenhaun kohteen rajausta tulee olla tehtynä mahdollisimman tarkasti ja täydellisesti. Ennakkopäätösvalituslupa tulisi myöntää ainoastaan ennakkopäätösluonteisille tapauksille. Jos asiaan liittyvää merkityksellistä näyttöä esitetään vasta lupahakemusvaiheessa tai perustelut tai rajausta muuttuvat, voidaan olettaa ennakkopäätösvalitusluvan menestymismahdollisuuksien heikkenevän olennaisesti¹⁰⁷. Rajauksella on myös tässä suhteessa suuri merkitys, mitä useampia ei-prejudikaattiluonteisia oikeuskysymyksiä tapauksessa on ratkaistavana, sitä hankalampaa asiaa on viedä eteenpäin ennakkopäätösvalituksena¹⁰⁸.

Etukäteisvalmistelun merkitystä korostetaan myös perustuslakivaliokunnan mietinnössä:

Perustuslakivaliokunta kiinnittää huomiota siihen, että ennakkopäätösvalitus otetaan esityksen mukaan käyttöön vain asioissa, joissa muutoksenhaun ensimmäisenä vaiheena on oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Oikaisulautakunta ei ole tuomioistuin, eikä sen toiminta ole lainkäyttöä. Se on kuitenkin asiantuntijaelin, joka käsittelee asian niin, että asiaan liittyvät tosiseikat tulevat

¹⁰⁶ Rabinä 2013, s. 152.

¹⁰⁷ Rabinä 2013, s. 152.

¹⁰⁸ Rabinä 2013, s. 152.

selvitetyiksi ja oikeuskysymykset täsmentyvät jo ennen korkeimmalle hallinto-oikeudelle tehtävää ennakkopäätösvalitusta. Tämä merkitsee sitä, että oikeusturvanäkökohdat tulevat yleensä huomioon otetuiksi jo oikaisumenettelyvaiheessa. Jos näin ei ole, korkeimmalla hallinto-oikeudella on valiokunnan mielestä mahdollisuus ehdotetun sääntelyn estämättä jättää valituslupa myöntämättä myös sillä perusteella, että asia ei sovellu puutteellisen selvityksen vuoksi ennakkopäätökseksi.¹⁰⁹

Koska ennakkopäätösvalitukseen oikeuttavissa tapauksissa on kyse prejudikaattiluonteisista tapauksista, nämä tapaukset usein tunnistetaan Verohallinnossa jo valvontavaiheessa tai viimeistään verotuksen oikaisulautakunnassa. Oikaisuvaatimuksen tekijän ollessa veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, Verohallinto kuulee asiassa verovelvollista ennen asian käsittelyä. Jos vaatimuksen tekijä taas on verovelvollinen, oikaisulautakunta voi kuulla oikeudenvalvontayksikköä ennen asian ratkaisemista¹¹⁰. Kuuleminen ei kuitenkaan ole välttämätöntä, mutta ottaen huomioon potentiaalisten ennakkopäätösvalitustapausten prejudikaattiluonteen, menettelyä voidaan pitää toivottavana. Lähtökohteisesti oikaisulautakunta käsittelee valitukset vireilletulojärjestyksessä. Tästä järjestyksestä voidaan kuitenkin poiketa perustellusta syystä, jos asian laajuus, laatu, kiireellisyys tai muu vastaa erityisen painava syy sitä vaatii. Samaa käsittelyjärjestyksen jousto voidaan soveltaa myös ennakkopäätösvalituslupaa todennäköisesti hakevissa tapauksissa¹¹¹. Jos otetaan huomioon ennakkopäätösvalituksen tarkoitus kokonaisuudessaan, nopeutettu käsittely tällaisille tapauksille on perusteltua jo muutoksenhaun ensimmäisessä vaiheessa, koska tapausten käsittely voi kestää kauan.

Käytännössä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ilmaisee näkemyksensä tapauksen prejudikaattiluonteisuudesta kirjaamalla oikaisuvaatimukseen seuraavasti:

Oikeudenvalvontayksikön käsityksen mukaan tämä oikaisuvaatimus sisältää tärkeän laintulkintakysymyksen, joka koskee (asia). Asiassa nyt ja mahdollisesti

¹⁰⁹ Perustuslakivaliokunta: Lausunto 30/2012.

¹¹⁰ VHL 25.1 §.

¹¹¹ Rabinä 2013, s.153. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuulemisesta: Veronsaajien oikeudenvalvonta Verohallinnossa, diaarinumero A87/200/2015, kohta 3.3.

myöhemmässä muutoksenhakuvaiheessa tuomioistuimessa annettavalla ratkaisulla saattaa siten olla tätä yksittäistapausta laajempi merkitys. Tähän nähden oikeudenvalvontayksikkö esittää, että oikaisuvaatimus käsitellään Verohallinnossa ja verotuksen oikaisulautakunnassa kiireellisenä.

Muuttuva verotusympäristö mahdollistaa sen, että uusia verotukseen liittyviä tulkintakysymyksiä saattaa syntyä eri puolilla Suomea samanaikaisesti samasta asiasta. Verohallinto, sen yksiköt ja verotuksen oikaisulautakunta ovat kansallisia toimijoita. Räbinä nostaa esiin kirjoituksessaan¹¹², kuinka periaatteessa ei ole minkäänlaista estettä sille, että yleisesti merkittävien ja kiireellisten asioiden käsittely keskitettäisiin Verohallinnon sisällä. Tätä myös Verohallinnon OHI-työryhmä on ehdottanut selvityksessään vuonna 2010¹¹³. Näin varmistetaan, että samanlaisten (merkittävien) asioiden käsittely on yhtenäistä jo muutoksenhaun ensimmäisessä vaiheessa. Samankaltaisten tapausten samanaikainen käsittely tuo myös helpommin esiin tapausten väliset erot¹¹⁴. Tapaukseen ratkaisemiseen liittyvissä toimintamalleissa on aina kyse asianosaisen oikeusturvasta.

Kuten aikaisemmin todettu, koko muutoksenhakuprosessi vaatii molemmilta asianosaisilta tarkkuutta. Valituskirjelmän osalta suostumus ennakkopäätösvalitukseen annetaan nimenomaisesti kirjelmässä esitettyyn vaatimukseen. Näin ollen asiassa ei tulisi ilmetä uusia vaatimuksia tai uutta näyttöä pitkin prosessia, koska nämä mitä todennäköisemmin vaikuttavat heikentävästi ennakkopäätösvalituslupahakemuksen menestymismahdollisuuksiin. Ennakkopäätösvalituslupa vaatii siis molemmilta asianosaisilta joustavuutta ja asiantuntemusta, etteivät prosessia häiritse edellä mainitut seikat. Myös hallituksen esityksessä on viitattu tähän joustavuuteen ottamalla esille osapuolten välisen epävirallisen neuvonpidon mahdollisuus:

Sinänsä olisi mahdollista, että oikeudenkäynnin osapuolet, verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, kävisivät epävirallista neuvonpitoa asiasta jo silloin, kun jompikumpi osapuoli harkitsee ennakkopäätösvalitusta koskevan

¹¹² Räbinä 2013, s. 153.

¹¹³ Verohallinto 2010, s. 33.

¹¹⁴ Räbinä 2013, s. 154.

*lupahakemuksen laatimista. Toinen osapuoli voisi tällaisen neuvonpidon yhteydessä ilmaista alustavan käsityksensä siitä, saattaisiko se antaa suostumuksensa asiassa. **Nämä keskustelut eivät kuitenkaan sitoisi osapuolia miltään osin, koska valituskirjelmän sisältö ei olisi lopullinen. Keskustelut olisivat luonteeltaan vain asiointilaa kartoittavia.** Osapuoli esittäisi sitovan kantansa suostumukseen siis vasta siinä vaiheessa, kun Verohallinto varaisi sille tilaisuuden ottaa kantaa asiaan. Tällöin suostumuksen antamista harkitsevalla osapuolella olisi käytössään valittajan laatima ja Verohallintoon määrääjassa jättämä valituskirjelmä.*¹¹⁵

Tulee kuitenkin huomioida, että edellä mainittu yhteydenpito ei ole välttämätöntä eikä se ole ennakkopäätösvalituksen puoltamiselle asetettu virallinen kriteeri. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on kuitenkin nostonut esille näkemyksen, että osapuolten kuulemisen tulee olla kattavaa jo oikaisuvaatimusvaiheessa, jotta asia voi edetä korkeimpaan hallinto-oikeuteen ennakkopäätösvalituksena¹¹⁶. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön käytännön suosituksena on ollut sisällyttää ennakkopäätösvalitusta koskeva pyyntö jo oikaisuvaatimukseen¹¹⁷.

Kaikki edellä mainitut teoreettiset ja käytännön näkökulmat huomioiden on tärkeää, että ennakkopäätösvalituslupaa hakeva asia täyttää ennakkopäätösvalituksen edellytykset:

- 1) Kyseessä on tärkeä laintulkintakysymys.
- 2) Asian tosiseikoista ei ole epäselvyyttä.
- 3) Oikeuskysymys/-kysymykset ovat pelkistettynä esillä.
- 4) Käsittelyyn ei liity prosessuaalista epävarmuutta.¹¹⁸

Oikeudenvallontayksikön tulee miettiä tarkkaan oman ennakkopäätösvalituksensa tekemistä tai suostumuksen antamista toisen osapuolen ennakkopäätösvalituslupahakemukseen. Tarkoituksenmukaista olisi, jos oikeudenvallontayksikkö hakisi Verohallinnon

¹¹⁵ HE 76/2012, s. 35.

¹¹⁶ Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö 2015.

¹¹⁷ Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö 2015.

¹¹⁸ Rabinä 2013, s. 155.

asianomaisen yksikön tai oikeusyksikön asiantuntijajohdon lausunnon ennen prosessissa etenemistä¹¹⁹. Pro gradu -tutkimusta varten läpikäydystä aineistosta ilmenee, että käytännössä näin on myös tehty. Lausunnon tulisi sisältää Verohallinnon yleinen käsitys tapauksesta ja aiheuttaako ennakkopäätöksen mahdollinen puuttuminen ongelmia verotuskäytännön ennakoitavuudella ja yhtenäisyydelle. Esittelymenettelyn osalta olisi tarkoituksenmukaista, että prosessiin lähtemisestä tai lähtemättä jättämisestä päättäisi oikeudenvälöntayksikön päällikkö¹²⁰. Nämä menettelytavat varmistavat, että veronsaajien oikeudenvälöntayksikön oikeustoimi on monipuolisesti ja perusteellisesti harkittu¹²¹.

¹¹⁹ Rabinä 2013, s. 155.

¹²⁰ Rabinä 2013, s. 155.

¹²¹ Rabinä 2013, s. 155.

4. OIKEUSTAPAUKSET

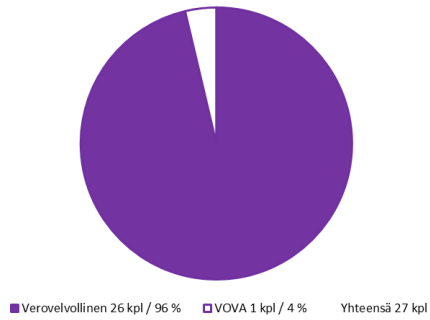
4.1 Läpikäydyt tapaukset

Tutkimuksen empiirisessä osuudessa on tarkastelu ja analysoitu ennakkopäätösvalituksia sekä niihin annettuja hallinto-oikeuden päätöksiä. Analyysin avulla on tarkoitus saada selville muun muassa, kuinka monessa tapauksessa joko verovelvollinen, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö tai molemmat ovat vaatineet ennakkopäätösvalitusta, mitkä tekijät puoltavat suostumuksen antamista tai antamatta jättämistä ennakkopäätösvalitusmenettelyyn ja miten tuomioistuin on perustellut valitusluvan hyväksymisen tai hylkäämisen. Vastaavanlaista tietoa ennakkopäätösvalituksesta ei ole ollut saatavilla.

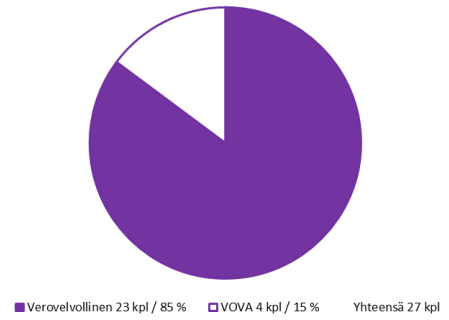
Pro gradu -tutkielmaa varten on käyty läpi ajalta 2014-2018 kaikki tapaukset, joissa joko verovelvollinen, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö tai molemmat ovat vaatineet ennakkopäätösvalitusta. Tapauksia on yhteensä 27 kappaletta. Molemmat osapuolet ovat puoltaneet ennakkopäätösvalitusta kuudessa tapauksessa. Korkein hallinto-oikeus on näistä antanut ennakkopäätösvalitusluvan kahdessa tapauksessa. Tutkimuksessa läpi käytyjen tapausten lisäksi on olemassa useita tapauksia, joissa osapuolten välillä on käyty epävirallista keskustelua esimerkiksi puhelimen tai sähköpostin välityksellä tapauksen ennakkopäätösluonteisuudesta. Nämä tapaukset eivät kuitenkaan ole johtaneet varsinaiseen ennakkopäätösvalitushakemukseen, joten ne on jätetty tutkielman tarkastelusta pois.

Aineiston tärkeimmät tulokset on tiivistetty alla oleviin kaavioihin. On huomioitava, että kaikissa tilanteissa tapausten kokonaismäärä (nimittäjä) ei ole välttämättä sama johtuen esimerkiksi siitä, että kaikki tapaukset eivät ole vielä saaneet hallinto-oikeuden ratkaisua tutkimuksen kirjoittamishetkellä. Lisäksi kaikkia aineiston tutkimiseen käytettyjä muuttujia ei ole listattu kaavioihin, vaan ainoastaan merkittävimmät muuttujat. Tutkielman liitteenä on tapausten tarkasteluun käytetty muuttujapohja kokonaisuudessaan (liite 1).

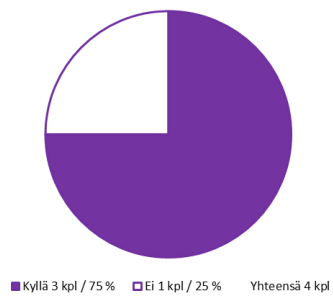
Muutoksenhakija oikaisulautakunnassa



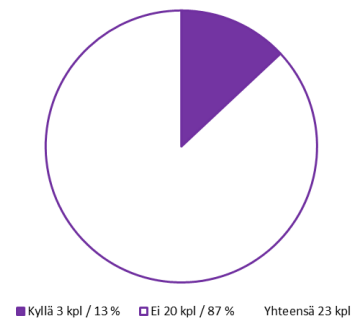
Ennakkopäätösvalituksen hakija



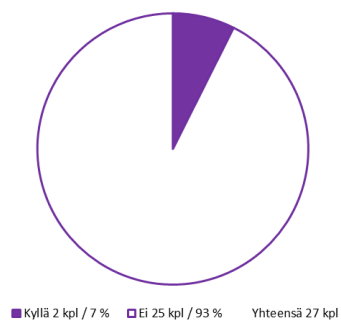
Verovelvollinen antanut suostumuksen
ennakkopäätösvalitukseen



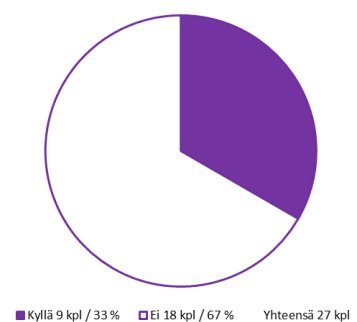
VOVA antanut suostumuksen ennakkopäätösvalitukseen

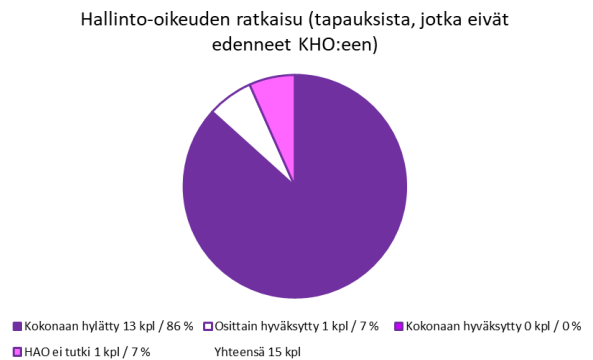
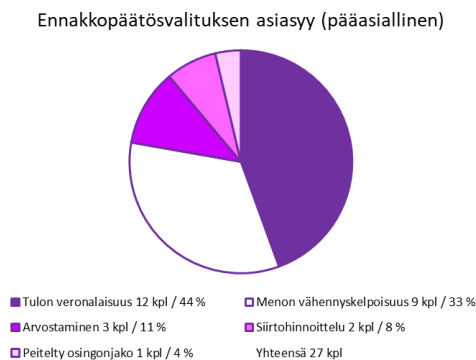
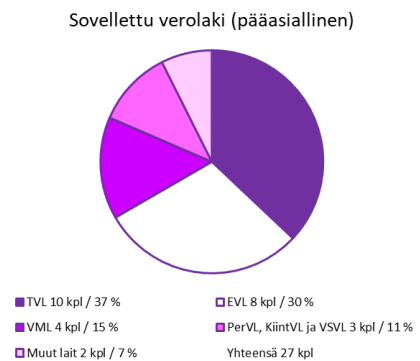


KHO myöntänyt valitusluvan



Verotarkastustaustainen asia





Kaaviot 2–11: Koonti ennakkopäätösvalituslupahakemuksista 2014–2018.

Pro gradu -tutkielman aineistosta voidaan tehdä seuraavat päätelmät:

- 1) Ennakkopäätösvalituslupan saaneita tapauksia on vähän, ainoastaan kaksi kappaletta.
- 2) Tapaukset, joissa joko verovelvollinen tai veronsaaja on tehnyt ennakkopäätösvalitusta koskevan lupahakemuksen, ja joissa on molempien puolto, on ainoastaan kuusi kappaletta.
- 3) Suurin osa kysymyksistä koskee TVL:n, EVL:n tai VML:n soveltamistilanteita.
- 4) Tulon veronalaisuuteen ja menon vähennyskelpoisuuteen liittyvät tapaukset muodostavat yli puolet (55 %) aineistosta. Myös veronkorotukseen ja veron kiertämiseen liittyvät tapaukset ovat merkittävästi (33 %) edustettuna.
- 5) Suurin osa tapauksista (25 kpl) on edennyt hallinto-oikeuden käsittelyyn valituslupan hylkäämisen jälkeen.

Kokonaisuudessaan ennakkopäätösvalitusluvan saaneita tapauksia on marginaalinen määrä (kaksi kappaletta) ja sekä verovelvollisen että veronsaajan puollon saaneita tapauksia on ainoastaan kuusi kappaletta. Vaikka oma-aloitteiset verot ovat kuuluneet ennakkopäätösvalituksen piiriin vuodesta 2017 alkaen, näihin liittyviä tapauksia ei ole tullut vireille tutkimusajanjaksona lainkaan. Veron kiertämiseen liittyvien tapausten lähes viidenneksen edustus aineistosta on huomionarvoista, vaikka VML:n soveltamistilanteet voidaan nähdä haastavina ennakkopäätösvalituksen näkökulmasta.

Tässä luvussa syvennyttään tarkemmin yhteensä kuuteen eri tapaukseen. Lisäksi lopussa on erillinen koonti kaikista tapauksista, jotka on käyty läpi tätä pro gradu -tutkielmaa varten. Ajatuksena on purkaa nämä kuusi tapausta osiin lainsäädännön, oikeuskirjallisuuden sekä oikeuskäytännön osalta ja pohtia, mikä tekee tai ei tee tapauksista ennakkopäätösluonteisia. Lisäksi on tarkoitus muodostaa kokonaiskuva tapauksien yleisestä soveltuvuudesta ennakkopäätösvalitukseen. Tapaukset on valittu lähempään tarkasteluun seuraavin perustein:

- 1) KHO 2015:166 ja 2016:62 ovat ainoat ennakkopäätösvalitusluvan saaneet tapaukset.
- 2) KHO 3.3.2015 T 625 (ei julk.) ja 2018:40 koskevat samaa asiaa, jossa KHO ei alunperin antanut ennakkopäätösvalituslupaa. KHO kuitenkin julkaisi ratkaisun vuosikirjaratkaisuna, kun tapaus oli edennyt KHO:een hallinto-oikeuden kautta.
- 3) Ratkaisussa KHO 2017:197 sekä verovelvollinen että veronsaaja puolsivat valituslupaa, mutta KHO hylkäsi tämän. Kyseessä myös ainoa lupahakemuksen hylkäys, jonka KHO on perustellut tarkemmin.
- 4) Helsingin HAO 23.4.2018 18/0379/6 (ei julk.) ja sitä edeltävä ennakkopäätösvalitushakemus sisältävät oikeuskysymyksen, joka kosketi montaa eri verovelvollista samanaikaisesti. VOVA ei lopulta antanut suostumusta asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena.

4.2 Valitusluvan saaneet tapaukset

4.2.1 KHO 2015:166

Ratkaisussa KHO 2015:166 oli kysymys PerVL 55 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamisesta. Keskeisenä kysymyksenä oli, voidaanko alaikäisen perinnönsaajan katsoa jatkavan perintönä saamassaan osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä perintönä saamallaan yritysvaarallisuudella yritystoimintaa siten, että hänellä olisi oikeus sukupolvenvaihdoshuojennukseen. Perinnönjättäjä omisti kuollessaan 50 prosenttia erään osakeyhtiön osakekannasta. Hänen jakamattoman kuolinpesänsä osakkaita olivat leski ja puolisoiden alaikäinen tytär. Leski nimitettiin yhtiön hallituksen jäseneksi, ja hän toimi yhtiön laaturapäällikkönä. Alaikäinen perinnönsaaja ei voinut itse toimia osakeyhtiön hallituksessa, sillä osakeyhtiölain 6 luvun 10 §:n mukaan vajaavaltainen ei voi toimia yhtiön hallituksen jäsenenä.

Verohallinto oli vuonna 2013 toimitetussa perintöverotuksessa myöntänyt sukupolvenvaihdoshuojennuksen alaikäiselle C:lle. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö oli vaatinut, että verotuksen oikaisulautakunta kumoaa perintöverotusta koskevan päätöksen siltä osin kuin Verohallinto on myöntänyt alaikäiselle perinnönsaajalle hänen perintönä saamansa yritysvaarallisuuden osalta perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen hujennuksen ja saman lain 56 §:n mukaisen perintöveron maksuajan pidennyksen. Verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön oikaisuvaatimuksen.

Korkein hallinto-oikeus lausui tapauksen 2015:166 ratkaisussa seuraavaa:

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että perinnönsaaja ei jatkanut yritystoimintaa siten kuin perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 1 momentissa tarkoitetaan eikä hänelle voitu myöntää tuohon lainkohtaan perustuvaa sukupolvenvaihdoshuojennusta. Lainkohtaa ei ollut perusteltua tulkita aiemmasta oikeuskäytännöstä poikkeavalla tavalla sen johdosta, että nyt oli kysymys perintöön eikä lahjaan perustuvasta saannosta. Äänestys 3–2.

Eri mieltä ollut olisi hylännyt Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen. Ottaen huomioon alaikäisen perinnönsaajan äidin toiminnan yhtiössä, hän katsoi yritystoiminnan jatkamisen edellytysten täyttyvän.

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 1 momentissa säädetään sukupolvenvaihdoshuojennuksesta seuraavaa:

Perintö- ja lahjaverosta jätetään verovelvollisen Verohallinnolle ennen verotuksen toimittamista tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos:

3) verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä;

Lain 57 §:ssä säädetään, että edellä 55 ja 56 §:ssä tarkoitetaan maatilaa tai muun yrityksen osalla vähintään yhtä kymmenesosaa maatilaa tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

Korkein hallinto-oikeus on ottanut aiemmin ratkaisussa KHO 2011:1 kantaa siihen, voiko alaikäinen lahjansaaja jatkaa yritystoimintaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä säädetyllä tavalla lahjana saaduilla varoilla, kun edunvalvojan sijainen toimi yhtiön hallituksessa lahjansaajan lukuun. KHO lausui ratkaisussaan, että alaikäinen ei voi jatkaa yritystoimintaa edellä kuvatussa tilanteessa. Säännöksen soveltamisen edellytysten erilaista arviointia alaikäisen ja täysi-ikäisen osalta ei pidetty Suomen perustuslain 6 §:n vastaisena.

Käytännössä ennen ratkaisua 2011:1 verotuskäytännössä ei ollut selkeää linjaa alaikäisen suhteesta perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaiseen huojennukseen yritystoimin-

nan jatkamisen tilanteessa. Aikaisempi versio Verohallinnon ohjeesta koskien sukupolvenvaihdo-shuojennusta ei rajannut alaikäisiä huojennuksen ulkopuolelle¹²². Ennen ratkaisua 2011:1 oikeuskirjallisuus taas oli vaihtelevin perustein pitänyt alaikäisen kuulumista huojennuksen piiriin mahdollisena¹²³.

Ratkaisun KHO 2011:1 jälkeen oikeuskirjallisuudessa Immonen ja Lindgren¹²⁴ totesivat alaikäisen saamasta yritysvarallisuudesta muun muassa seuraavaa:

Sukupolvenvaihdoksen suunnittelun ja huojennuksen soveltamisen kannalta keskeinen kysymys on, voiko alaikäinen luovutuksensaaja jatkaa yrityksen toimintaa PerVL 55.1 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Sinänsä alaikäinen voi olla lahjan saajana. Korkein hallinto-oikeus antoi ja julkaisi 15.1.2011 vuosikirjaratkaisun PerVL 55 §:n huojennuksen soveltamisesta osakkeiden lahjanluonteiseen kauppaan alaikäisen saajan lahjaverotusta koskevassa ennakkoratkaisuhakemusasiassa.

Ratkaisussa suljetaan osakeyhtiöoikeudellisin perustein pois alaikäisen mahdollisuus jatkaa osakeyhtiön toimintaa PerVL 55 §:ssä tarkoitetulla tavalla. KHO ei ole viitannut ratkaisussaan tai sen perusteluissa lahjanluonteiseen kauppaan ja siihen liittyvään lahjaverotukseen vaan yleisiin yhtiöoikeudellisiin tekijöihin huojennuksen soveltamisen edellytyksenä. Siten ratkaisun mukaista tulkintaa tulee soveltaa myös perintöverotuksessa.

Lindgren on myös artikkelissaan¹²⁵ kommentoinut ratkaisua KHO 2011:1:

Ratkaisun KHO 2011:1 julkaistu osa on ilmaisultaan tiivis ja looginen. Siinä suljetaan osakeyhtiölain mukaisin perustein pois alaikäisen mahdollisuus kuulua osakeyhtiön hallitukseen henkilökohtaisesti tai hänen lukuunsa toimivan edunvalvojan sijaisen kautta.

¹²² Vanha Verohallinnon ohje Yrityksen sukupolvenvaihdos verotuksessa, diaarinumero 57/349/2010 (antopäivä 17.3.2010) ilmaisi yritystoiminnan jatkamisesta seuraavaa: *Luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa välittömästi luovutuksen jälkeen. Jatkuvuuden katsotaan toteutuvan myös tilanteissa, joissa yritystoiminnan jatkaminen viivästyy tilapäisen esteen vuoksi (esimerkiksi alaikäisyys, asevelvollisuus tai opiskelu). Huojennuksen saamiseksi lahjansaajan on jatkettava yritystoimintaa heti esteen lakattua, kuitenkin viimeistään noin vuoden kuluttua lahjoitushetkestä.*

¹²³ Kts. esim. Ossa 2014 ja Lindgren 2001.

¹²⁴ Immonen – Lindgren 2013, s. 164–165.

¹²⁵ Lindgren 2011, s. 266–275.

Lindgren viittaa tässä yhteydessä myös toiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun:

Hallituksen jäsenyyden luonne henkilökohtaisena tehtävänä on ollut esillä henkilökohtaisen tulon verottamista ja ennakoperintää koskevassa ratkaisussa KHO 2011:31, jossa hallituksen jäsenen palkkio kohdistettiin jäsenen henkilökohdaiseksi tuloksi eikä hänen edustamansa pääomasijoitustoimintaa harjoittavan yhtiön elinkeinotuloksi.

Lindgren toteaa, että ratkaisun KHO:2011:1 juridinen perustelu edellä olevan johdosta kohdistuu osakeyhtiömuotoisen yrityksen toimintaan ja sen jatkamiseen. Lindgrenin mukaan ratkaisusta ei voida tehdä välitöntä johtopäätöstä siitä, että huojennussäännöksen soveltaminen ei olisi mahdollista yksittäistapauksissa alaikäisen jatkaessa esimerkiksi henkilöyhtiön toimintaa. Siten Lindgren katsoo, että tulkintaa ei voida tällä tavoin laajentaa yritysmuotojen väliseen neutraalisuuteen tai muuhun yleiseen perusteeseen vedoten.

Maatilojen kohdalla verotuskäytännössä on varsin vakiintuneesti katsottu, että alaikäiselle kuolinpesän osakkaalle voidaan myöntää PerVL 55 §:n mukainen huojennus, kun tilan maataloustoimintaa jatketaan yhteisesti kuolinpesänä myös alaikäisen perinnönsaajan lukuun.

Pertti Puronen kommentoi kirjassaan¹²⁶ ratkaisua KHO 2011:1 seuraavasti:

Selkeänä kannanvahvistuspäätöksenä epävakaaseen tulkintatilanteeseen saatiin KHO:sta seuraava [KHO 2011:1] vuosikirjatapaus.

KHO:n ratkaisulinja seuraa mielestäni viimeaikaista siviilioikeutta korostavaa tulkintalinjaa. Nyt se ei kuitenkaan merkinnyt verovelvolliselle suopeaa tulkintasennetta. Selkeäksi rajanvedoksi on tullut OYL:n normi, jonka mukaan yhtiön

¹²⁶ Puronen 2011, s. 611.

hallituksen jäsenenä ei voi toimia toisen lukuun. Tapauksessahan alaikäisen lahjansaajan edunvalvojana hallituksessa olisi toiminut maistraatin määräämä edunvalvojan sijainen.

Puronen totesi¹²⁷ myös PerVL 55 §:n soveltumisesta tilanteisiin, joissa kuolinpesä jatkaa yritystoiminta:

Jatkamistunnusmerkki täyttyy myös tapauksissa, joissa toimintaa jatketaan kuolinpesän osakkaiden yhteiseen lukuun joko siten, että pesä on jakamaton tai siten, että se on jaettu osakkaiden kesken määräosin. Määräosavaatimuksen tulee täyttyä tällöin kaikkien osakkaiden osalta erikseen. Avoimeksi sen sijaan jää kysymys, tulisiko jokaisen osakkaan osallistua henkilökohtaisesti yrityksen tai maatilatalouden harjoittamiseen vai riittääkö, että vain joku osakas tai jotkut osakkaista tekevät näin.

Oma kantani on, että huojennusedun saaminen edellyttää näin ollen pääsääntöisesti edunsaajalta henkilökohtaista osallistumista toiminnan harjoittamiseen. Vain alaikäiset, oikeustoimikelvottomat ja opiskelijat voisivat saada edun (ehdollisesti) ilman tämän vaatimuksen täyttymistä.

Ratkaisun KHO 2011:1 jälkeen Verohallinto päivitti ohjeensa¹²⁸ seuraavaan muotoon:

*Korkeimman hallinto-oikeuden 5.1.2011 antaman vuosikirjapäätöksen KHO:2011:1 mukaan osakeyhtiömuotoisen yritystoiminnan jatkamista koskeva edellytys ei täyty silloin, kun lahjansaaja on alaikäinen eikä hän ikänsä perusteella vajaavaltaisena voi toimia yhtiön hallituksen jäsenenä. **Saman esteen jatkamiselle on katsottava olevan käsillä myös osakeyhtiömuotoisen varallisuuden perintöverotusta toimitettaessa.** Tällöin on sellaisen alaikäisen, jonka verovelvollisuus on alkanut 6.1.2011 tai sen jälkeen ja joka aikoo jatkaa testamentilla tai perintönä saadun osakeyhtiön toimintaa, oltava huojennuksen saadakseen täysi-ikäinen viimeistään silloin, kun perintöverotuspäätös tehdään.*

¹²⁷ Puronen 2011, s. 613–614.

¹²⁸ Yrityksen sukupolvenvaihdos verotuksessa, diaarinumero A67/200/2013.

Tilanteessa, jossa muun kuin osakeyhtiömuodossa harjoitettavan yritystoiminnan jatkaja on alaikäinen, ei verotuskäytäntö PerVL 55 §:n soveltamisedellytyksien arvioinnin osalta muutu.

Asian tarkastelussa tulee ottaa huomioon osakeyhtiölain 6 luvun 10 §, jonka mukaan vajaavaltainen ei voi toimia yhtiön hallituksen jäsenenä. Alaikäinen ei siis voi ikänsä puolesta osallistua yrityksen toimintaan hallituksen jäsenenä. Yhtiön hallituksen jäsen ei myöskään voi toimia erityisesti jonkun tietyn osakkaan lukuun, vaan hallituksen jäsenen tulee osakeyhtiölain 1 luvun 7 ja 8 §:n mukaisesti edistää yhtiön etua.

Voidaan todeta, että ratkaisu 2015:166 selkeytti oikeustilaa ottaen huomioon aikaisemman oikeustilan epävarmuuden koskien nimenomaisesti perintöverotusta. Epävarmuus johtui jo aikaisemmin esille tulleista ristikkäisistä tulkinnoista Verohallinnon ohjeissa, korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa sekä oikeuskirjallisuudessa. Kokonaisuudessaan voidaan todeta, että tulkinta sukupolvenvaihdoshuojennukseen on kiristynyt ratkaisun myötä¹²⁹.

Asian tarkastelussa on huomionarvoista, että alaikäisiä koskeva tilanne voidaan jossain määrin kokea epäoikeudenmukaiseksi, koska perintöverotukseen ei lahjaverotuksen tavoin liity ennakoivan verosuunnittelun mahdollisuutta. Tähän vertailukelpoinen voisi myös olla tilanne, jossa yrittäjä menehtyy äkillisesti, kuolemantapaus estäisi sattumanvaraisesti huojennuksen soveltamisen¹³⁰. Näin ollen tilanne voi olla eriarvoistava täysikäisen ja alaikäisen perinnönsaajan näkökulmasta.

Lopuksi todettakoon, että ennakkopäätösluvan myöntäminen oli tarpeen ratkaisussa KHO 2015:166. Tapaus poikkeaa ratkaisusta KHO 2011:1 siinä, että kysymys on perinnöstä eikä alaikäisen saamasta osakeyhtiömuotoisesta lahjasta. Vastaavia perintötappauksia, joihin liittyy sukupolvenvaihdos, on useita. Näistä monessa voi olla myös alaikäisiä perinnönsaajia. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta tulkinnallisuuden syntyminen eri asteissa annettujen erisuuksien perintöverotusratkaisuiden myötä olisi hankalaa, varsinkin jos kyse on suurista varallisuuseristä.

¹²⁹ Lindgren 2016, s. 31.

¹³⁰ Lindgren 2016, s. 30.

Näin ollen ennen ratkaisua 2015:166 sekä veronsaajalle että verovelvollisille on voinut syntyä epäselvyyttä siitä, mikä on perintöverotuksen lopputulos vastaavissa sukupolvenvaihdoistilanteissa. Käytännössä tapauksessa oli kysymys selkeästä laintulkintatilanteesta, eikä vastaavaa perintöä koskevaa ratkaisua ollut aikaisemmin olemassa. Kokonaisuus huomioiden voidaan todeta, että ratkaisussa 2015:166 oli kyse ennakkopäätösluonteisesta tapauksesta ja VML 71 a §:n mukainen prejudikaattiperuste täyttyi. Ennakkopäätösvalitusluvan myöntäminen oli tarpeen lain soveltamisen kannalta muissa samankaltaisissa tapauksissa, jotta asiassa ei syntyisi erisuuntaista oikeuskäytäntöä, mikä voisi aiheuttaa epäselvyyttä verotuksessa.

4.2.2 KHO 2016:62

EVL 19 §:n mukaan tulo on sen verovuoden tuottoa, jonka aikana se on saatu rahana, saamisen tai muuna rahanarvoisena etuutena. EVL 13 §:n mukaan hyödyke luetaan vaihto-omaisuuteen siitä alkaen, kun se on lähetetty, toimitettu tai muuten luovutettu verovelvolliselle, siihen saakka, kun verovelvollinen on sen luovuttanut taikka se on kulutettu, tuhoutunut tai muuten menetetty. Näin ollen luovutettua vaihto-omaisuutta vastaava tulo syntyy hyödykkeen luovutushetkellä.

Ennakkoon saadut suoritukset katsotaan tuloksi ja sen verovuoden tuotoksi, jonka aikana hyödyke luovutetaan ostajalle. Ennakkoon saadut korot ja vuokrat samoin kuin muu tuloerä, jonka suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella ja jonka voidaan katsoa kohdistuvan vähintään kahteen sen verovuoden jälkeiseen verovuoteen, jonka aikana se on saatu, jaksotetaan EVL 20 §:n mukaan yhtä suurina vuotuisina erinä niiden verovuosien tuotoiksi, joilta ne on saatu.

Yksi ennakkopäätösvalitusprosessin syntymisen tarpeista liittyi uusiin (globaaleihin) taloudellisiin ja ilmiöihin ja siihen, kuinka niihin tulee reagoida mahdollisimman nopeasti verotuksen näkökulmasta. Käytännössä tämä tarkoittaa nopeaa verotuksen ennakkoratkaisua. Nämä uudet taloudelliset ilmiöt nousivat esiin ennakkopäätösvalituksen muodossa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2016:62, jossa verovelvollisena oli mobiilipeliyhtiö.

Asiassa oli kyse elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tulon jaksottamista koskevasta keskeisestä periaatteesta eli siitä, milloin tulo on siten lopullisesti ansaittu, että se on luettava verovuoden tuotoksi ja miten tuloksi luettavat määrät on laskettava.

Verohallinto oli toimittanut yhtiön säännönmukaisen verotuksen verovuodelta 2013. Yhtiön kirjanpidollisen ja verotuksellisen käsittelyn "free-to-play"-pelien tulouttamistavaksi ei katsottu vuoden 2013 verotuksessa täyttävän elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) määritelmiä suoriteperusteesta tai tulon jaksottamisesta, vaan verotuksessa tuloutus tehtiin, kun oikeaa rahaa käytettiin virtuaalivaluutan ostoon. Verohallinto on sen vuoksi poikennut yhtiön antamasta veroilmoituksesta siten, että yhtiön elinkeinotoiminnan tuloon on lisätty siirtovelkojen ja siirtosaamisten erotus.

Tapauksessa oli käytännössä kaksi mahdollista tulkintamahdollisuutta:

- 1) X Oy:n luovuttamana suoritteena pidetään yhtiön asiakkailleen luovuttamaa oikeutta pelata lisäominaisuuksin. Tällöin luovutus olisi tapahtunut sopimuksen solmimishetkellä ja yhtiön saamat suoritukset tuloutuisivat kokonaisuudessaan heti.*
- 2) Ottaen huomioon yhtiön on velvollisuus ylläpitää peliä ja tarjota pelimahdollisuus lisäominaisuuksin asiakkaan suorituksen jälkeen, asiakkaan maksama suoritus olisi katsottava ennakkomaksuksi, joka kypsyy tuloksi sitä mukaa kuin asiakas käyttää tai hänellä on mahdollisuus käyttää pelioikeuttaan.*

Aikaisemmassa oikeuskäytännössä samantyyppinen tilanne oli ollut esillä esimerkiksi huoltosopimuksia koskevissa ratkaisuissa. Ennakkoratkaisussa KVL 33:1972 vuoden mitaisista huoltosopimuksista etukäteen saadut palkkiot oli tuloutettava kunkin sopimuskauden alkaessa. Ratkaisuissa KVL 622:1977 ja 467/1981 takuuajalle peritty huoltolisä oli niin ikään tuloutettu heti. Tuloa pidettiin lopullisena eikä tuloutusajankohtaan vaikuttanut se, että velvoitteesta saattoi aiheutua menoja vielä myöhemmin takuuajan kuluessa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 23.8.2000 T 1696 sitä vastoin päädyttiin jaksottamaan saatu tulo useammalle vuodelle.

Edellä mainittu oikeuskäytäntö on suhteellisen vanhaa ja koskee niin sanottuja perinteisiä toimialoja. Tapauksessa KHO 2016:62 on erityispiirteitä, jotka selvästi poikkeavat aikaisemmin vallinneista olosuhteista, joten vanhan oikeuskäytännön soveltaminen peliyhtiön verotukseen on tulkinnanvaraista.

Yhtiö oli saanut kirjanpitolautakunnalta lausunnon¹³¹ myyntituottojen kirjaamisesta ja vetosi vaatimuksensa tueksi myös noudattamaansa kansainvälisten peliyhtiöiden yleisesti soveltamaan kirjanpitomenettelyyn. Vaikka verotuksen ja kirjanpidon välille ei ole syytä muodostaa tarpeettomia eroja, ei kirjanpitokäsittelyllä kuitenkaan yleensä ole ollut suoraa ja välitöntä vaikutusta verotusratkaisuihin, jotka tehdään verotusta koskevien säännösten perusteella.

Oikeuskirjallisuudessa¹³² on pääsääntöisesti katsottu, että verolainsäädännön jaksottamismien tulee olla tarkkoja ja ehdottomia. Peliyhtiö ilmoitti tulouttavansa saadut suoritukset pelin sääntöjen perusteella sen mukaan, miten asiakas on peliä pelatessaan toiminut. Osa suorituksista jaksotetaan arvion pohjalta pelaajien keskimääräiselle peli- iälle. EVL 19 §:n tulkitseminen niin, että pelirahasta maksettu suoritus jaksotettaisiin pelaajan koko niin sanotulle peli- iälle, joka jatkuu peliin kirjautumisesta alkaen edeltä käsin määräämättömän ajan, voidaan tulkita olevan ristiriidassa oikeuskirjallisuudessa jaksottamismien tarkkuudelle ja ehdottomuudelle asetettujen vaatimusten kanssa.

Verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt yhtiön verovuotta 2013 koskevan oikaisuvaatimuksen. Yhtiö haki oikaisulautakunnan päätökseen ennakkopäätösvalituslupaa, johon Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö antoi suostumuksensa. Korkein hallinto-oikeus antoi suostumuksensa asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena ja lopputulemana hyväksyi verovelvollisen valituksen:

Yhtiö kehitti mobiililaitteisiin pelejä, joita varten pelaaja voi maksua vastaan ostaa sovelluskauppojen kautta pelikohtaista pelirahaa. Pelirahalla pelaaja voi hankkia erilaisia hyödykkeitä pelissä. Tulon ei katsottu syntyvän vielä silloin, kun

¹³¹ Myyntituottojen kirjaamisesta peliliiketoiminnassa 1934.

¹³² Kts. esim. Andersson – Penttilä 2014, s. 486.

pelaaja hankki pelirahaa, vaan vasta silloin, kun pelaaja osti hyödykkeen pelirahalla. Tuloutusajankohta määräytyi siten sen ajankohdan mukaan, jolloin yritys luovutti pelirahalla ostetut hyödykkeet pelaajalle.

X Oy:n toiminta edusti uudenlaista toimialaa, jonka toimintamallista ja tulonmuodostuksesta ei ole helppoa tunnistaa EVL:n perinteisiä käsitteitä. Tämän vuoksi asiaan liittyvällä ennakkopäätöksellä oli verotuksen yhtenäisyyden kannalta merkitystä myös muiden vastaavanalaisten yritysten verotuksessa. Tapausta voidaan pitää merkittävänä laintulkintakysymyksenä, koska yhtiön toiminta edusti uudenlaista toimialaa, jonka toimintamallissa ja tulonmuodostuksessa EVL:n perinteiset käsitteet eivät olleet selvästi tunnistettavissa.

Kirjanpidon ja verotuksen käytäntöjen eroaminen toisistaan on viime aikoina tullut yhä tavallisemmaksi muun muassa IFRS-käytänteiden myötä. Yhtenä esimerkkinä tästä voidaan mainita rakennustoimiala, jossa yhtiöiden noudattaman kirjanpitokäytännön ja verotusratkaisujen eroavaisuus on noussut voimakkaasti esiin. Verotuksen ja kirjanpidon ratkaisut eivät välttämättä ole yhteneväisiä. Selventävä oikeuskäytäntö kirjanpitokäsitteilyn ja verotusratkaisujen keskinäisestä suhteesta on tärkeää verotuksen ennakoitavuuden lisäämiseksi.

Erilaisten pelialan yritysten määrä on voimakkaasti kasvanut. Esimerkiksi Kauppalehden tietojen¹³³ mukaan 29 suomalaisella pelialan yrityksellä oli yli miljoonan liikevaihto vuonna 2015. Vuonna 2014 vastaava luku oli 22. Vuodesta 2015 vuoteen 2016 alalle kasvoi seitsemän uutta miljoonayhtiötä, ja vuodesta 2015 miljoonayritysten määrä on lähes kaksinkertaistunut. Kysymyksessä on merkittävä kasvuala. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu nyt käsillä olevassa tapauksessa edistäisi siten verotuksen ennakoitavuutta uuden toimialan kannalta. Esitettyjen arvioiden mukaan ns. sisäisillä ostoilla rahoitettujen pelien lisäksi myös muunlaiset tulonmuodostusmallit yleistyvät alalla. Tämän vuoksi yleisten linjojen löytäminen pelialan yritysten tulonmuodostusta koskevissa

¹³³ Kauppalehti 26.10.2016.

verotuksen tulkintakysymyksissä ilman, että ratkaisuja sidotaan yksittäisen pelin sääntöihin ja käsitteisiin, on tärkeää.

EVL:n vuodelta 1968 olevien jaksottamissäännöksiä soveltuvuus nykypäivän jaksottamistilanteisiin voidaan kyseenalaistaa. Alkuperäiset säännökset on suunniteltu niin sa-
nottu perinteinen teollisuus silmällä pitäen, eikä mobiilipeliala joissain tapauksissa istu
tähän muottiin hyvin. Näin ollen asiaan tarvittiin korkeimman hallinto-oikeuden rat-
kaisu. Kokonaisuus huomioiden tapauksessa KHO 2016:62 prejudikaattiperuste täyttyi.

4.3 Tapaukset, joissa valituslupaa ei ole annettu

4.3.1 KHO 3.3.2015 T 625 (ei julk.)

Tapauksessa oli kyse seuraavanlaisesta tilanteesta:

*A oli ollut C Oy:n osakkeenomistaja, ja C Oy oli ollut B Ky:n vastuunalainen yhtiö-
mies. Lääkärien pääsääntöisesti itse omistamat osakeyhtiöt olivat toimineet B
Ky:n vastuunalaisina yhtiömiehinä. Kullekin vastuunalaiselle yhtiömiehelle oli B
Ky:ssä perustettu oma tulosityksikkönsä, jonka liikevaihto oli muodostunut kunkin
lääkäriosakkaan, A mukaan lukien, suorittaman työn perusteella. B Ky:ssä toimi-
tetun verotarkastuksen havaintojen perusteella A:n ansiotuloihin oli tuloverolain
33 b §:n 3 momentin ja verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n nojalla lisätty B
Ky:stä vastuunalaiselle yhtiömiehelle C Oy:lle jaettu tulo-osuus työpanososingon
luontoisena tulona.*

Verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt A:n vaatimuksen tuloon lisätyn määrän ja ve-
ronkorotuksen poistamisesta. Tämän jälkeen verovelvollinen haki ennakkopäätösvali-
tuslupaa, johon Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö antoi suostumuksensa.

Tapauksessa oli kysymys siitä, mihin toimiin voidaan ryhtyä TVL:n 33 b §:n 3 momentin
työpanososinkosäännöksen soveltamisen välttämiseksi silloin, kun useat samaa ammat-
tia harjoittavat henkilöt tarjoavat palveluitaan asiakkaille yhteisessä yrityksessä ja jaka-
vat voiton sillä perusteella, minkä osuuden kunkin osakkaan työ on yhteisestä voitosta
tuottanut.

Verotarkastuksen perusteella asiassa oli sovellettu veronkiertämissäännöstä kommandiittiyhtiön tulo-osuuden verotuksessa tilanteessa, jossa verovelvollisen on katsottu pyrkineen välttämään 1.1.2010 alkaen nostettavissa oleviin osinkoihin sovelletun työpanososinkosäännöksen soveltamisen muuttamalla yhtiömuoto osakeyhtiöstä kommandiittiyhtiöksi. Samankaltaisesta asiasta ei ollut vielä olemassa oikeuskäytäntöä.

Verohallinto oli ohjeessaan¹³⁴ ottanut kantaa verovelvollisen tapauksessa esillä olevan järjestelyn kaltaiseen tilanteeseen. Verohallinnon ohjeen mukaan työpanososingon sääntely ei sovellu muista yhtiömuodoista kuin osakeyhtiöstä tapahtuvan voitonjaon käsitteeseen verotuksessa. Myös esimerkiksi kommandiittiyhtiössä voidaan ryhtyä järjestelyihin, joissa osuus yhtiön tulokseen jaetaan työpanoksen perusteella yhtiömiehenä olevalle osakeyhtiölle, jonka osakkeet työnsuorittaja tai hänen lähipiirinsä omistaa. Jos osakeyhtiön osuus yhtiön tuloon ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, vaan tulo on ohjattu osakeyhtiöön verotuksen kiertämiseksi, osakeyhtiön tulo-osuus voidaan verottaa VML 28 §:n nojalla työnsuorittajan tulona.

Tuloverolain 33 b §:n 3 momentin sanamuoto koskee vain osakeyhtiön jakamaa osinkoa. Säännöksen sanamuodon voi tehokkaasti kiertää harjoittamalla toimintaa yhteiseen lukuun kommandiittiyhtiössä, jonka vastuunalaisina yhtiömiehinä ovat kunkin ammatinharjoittajan osakeyhtiöt. Kun kommandiittiyhtiön tulo jaetaan verotettavaksi vastuunalaisina yhtiömiehinä oleville osakeyhtiöille, tulee tulo-osuus verotetuksi ensimmäisen kerran samalla verokannalla kuin jos varsinaista yhteistoimintaa olisi harjoitettu osakeyhtiössä. Tämän jälkeen vastuunalaisena yhtiömiehenä oleva osakeyhtiö voi jakaa osingon osakeomistuksen suhteessa eteenpäin, jolloin osingonjakoon ei voisi soveltaa TVL:n 33 b §:n 3 momenttia, vaan siihen sovellettaisiin tavallisia osingonjakoa koskevia verosäännöksiä.

Tapauksessa KHO 3.3.2015 T 625 olivat esillä seuraavat oikeuskysymykset:

¹³⁴ Työpanokseen perustuvan osingon verotus, diaarinumero 1103/32/2009.

- 1) Voidaanko tuloverolain 33 b §:n 3 momentin soveltamiselta välttyä käyttämällä yritysraenteessa kommandiittiyhtiön ja osakeyhtiön yhdistelmää pelkän osakeyhtiön tai osakeyhtiöiden lisäksi silloin, kun erityiset liiketaloudelliset syyt kommandiittiyhtiön käyttämiseen ovat ohuet tai niitä ei ole ollenkaan?
- 2) Mikäli pelkästään tällaisen yritysraenteen perustamista ei katsottaisi veron kiertämiseksi, olisiko osakeyhtiön korvaamista kommandiittiyhtiöllä olemassa olevassa yritysraenteessa pidettävä veron kiertämisenä?

Tapauksella oli olennaista merkitystä työpanososinkosäännöksen tehokkuuden kannalta. Mikäli työpanokseen perustuva voitonjako olisi mahdollista saada verotetuksi ansiotulon sijaan normaalin osingonjaon tavoin osittain veronalaisena pääomatulona käyttämällä yritysraenteessa osakeyhtiön lisäksi kommandiittiyhtiötä, tulisi tämän mahdollisuuden olla tasapuolisesti kaikkien verovelvollisten sekä lainsäätäjän tiedossa. Tällöin verovelvolliset voisivat ottaa mahdollisuuden tasapuolisesti huomioon toiminnan rakenteen suunnittelussa ja toisaalta lainsäätäjä voisi arvioida sitä, olisiko säännöksen soveltamisalaa ja vaikuttavuutta tarpeen lisätä lainsäädännön kautta.

Ennakkopäätösvalituslupan myöntäminen olisi ollut tarpeen lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa, koska asiassa oli kyse vasta neljä vuotta voimassa olleen työpanososinkosäännöksen soveltamisen välttämisestä ja siihen puuttumisesta veronkiertämissäännöksellä. Asiasta ei ollut aiempaa oikeuskäytäntöä. Jos työpanososinkosäännöksen soveltamiselta olisi voitu tehokkaasti välttyä tässä nimenomaisessa tapauksessa toteutetulla tavalla, olisi tämä voinut aiheuttaa tarpeen arvioida työpanososinkosäännöksen muutos- tai täydentämistarvetta.

Asian tarkastelussa tulee huomioida, että erilaisia järjestelyjä tuloverolain 33 b §:n 3 momentin soveltamiseksi ja siltä välttymiseksi suunnitellaan ja toteutetaan koko ajan. Tämän vuoksi olisi ollut tärkeää saada varmuus, voidaanko työpanokseen perustuva voitonjako saada verotetuksi tavanomaisen osingonjaon tavoin esillä olleessa tapauksessa toteutetulla tavalla.

KHO kuitenkin hylkysi ennakkopäätösvalituslupahakemuksen, eikä kuullut osapuolia uudestaan asiasta ennen lupavalituksen hylkäämistä.

Ennakkopäätösvalitusluvan myöntäminen olisi ollut tarpeen myös oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi koska samaan järjestelyyn liittyy useita verovelvollisia, jotka olivat saaneet samankaltaisessa asiassa yhdenmukaisen päätöksen verotuksen oikaisulautakunnalta. Näiden kaikkien tapauksen hallinto-oikeuksille osoitetuissa valituksissa oli viitattu tämän ennakkopäätösvalituslupahakemuksen sisältöön. Kaikissa tapauksissa verovelvollinen pyysi, että hallinto-oikeus odottaisi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua ennakkopäätösvalitukseen.

Korkein hallinto-oikeus ei erikseen perustellut valitusluvan hylkäämistä. Tästä huolimatta on perusteltua väittää, että koska tapauksen ratkaiseminen vaati VML 28 §:n tulkintaa, sen ei katsottu palvelevan laajempaa verovelvollisten joukkoa. Tämä johtuu siitä, että VML 28 §:n liittyvät tilanteet vaativat usein tapauskohtaisten ominaisuuksien tulkintaa sekä näytön arviointia. Näiltä osin tapauksessa on samanlaisia piirteitä kuin tapauksessa KHO 2017:197, jota käsitellään myöhemmin tässä luvussa.

Korkein hallinto-oikeus on todennut myöhemmässä vuosikirjaratkaisussaan 2016:219, että tuloverolain 33 b §:n 3 momentin esitöiden (HE 47/2009 vp) mukaan tarkoituksena on ollut puuttua ainoastaan työpanokseen perustuvan osingon verotukseen. Vuosikirjaratkaisussa on todettu, ettei säännöksellä ole ollut tarkoitus rajoittaa verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n veronkiertämissäännöksen soveltamisalaa osingonjakotilanteissa. Ehdotetun 33 b §:n 3 momentin edellytysten täytyessä osinko verotettaisiin työpanoksen suorittajan ansiotulona.¹³⁵

4.3.2 KHO 2018:40

Tapauksen KHO 3.3.2015 T 625 ennakkopäätösvalitusluvan hylkäämisen jälkeen asia siirtyi Helsingin hallinto-oikeuden käsittelyyn. Hallinto-oikeus hylkäsi verovelvollisen valituksen. Hallinto-oikeuden mukaan, kun edellä kuvattua järjestelyä tarkastellaan kokonaisuutena ja sen objektiivisesti arvioitujen todellisten tarkoituksien mukaisesti, järjestelyn oikeudellisen muodon ei voida katsoa vastaavan asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta.

¹³⁵ KHO 2018:40, kappale 1.3 Oikeudellinen arviointi ja johtopäätös.

Tämän jälkeen asia siirtyi korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyyn. Korkein hallinto-oikeus hylkäsi lopulta verovelvollisen valituksen äänestyspäätöksellä 3-2:

Nyt esillä olevassa asiassa on kyse A:n työpanoksen mukaan määräytyvästä kommandiittiyhtiön voitto-osuudesta. Voitto-osuus kertyisi A:lle osinkotulona ilman työpanososinkoihin liittyviä veroseuraamuksia, jos esillä olevaa voittoa A:lle saakka jaettuna verotettaisiin omistusrakenteen yksityisoikeudelliseen muotoon lähtökohtaisesti liittyvien veroseuraamusten mukaisesti. Tällainen lopputulos on katsottava tuloverolain 33 b § 3 momentin näkökulmasta lain tarkoituksen vastaiseksi veroeduksi, vaikka esillä oleva tilanne ei kuulukaan tuloverolain 33 b §:n 3 momentin sanamuodon mukaiseen soveltamisalaan.

Vaikka verovelvollisilla on sinänsä lähtökohtaisesti oikeus valita erilaisista toimintavaihtoehtoista verotuksellisesti edullisin menettely, korkein hallinto-oikeus katsoo, kuten hallinto-oikeus on tehnyt, että verotuksessa on pyrittävä arvioimaan tehtyjä toimenpiteitä niiden tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaan. Korkein hallinto-oikeus katsoo myös, kuten hallinto-oikeuskin on tehnyt, että esillä olevassa asiassa kommandiittiyhtiön käyttöön perustuva toimintamalli on liiketaloudellisilta perusteiltaan suhteellisen ohut ja osin keinotekoinen, kun otetaan huomioon, että toimintamallilla saavutettava hyöty liittyy lähinnä A:lle kertyvän voitonjaon verotukseen. Koska toimintamalli ei siten kokonaisuutena arvioiden vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, B Ky:n vastuunalaiselle yhtiömiehelle C Oy:lle kuuluva osuus kommandiittiyhtiön voitosta on tullut verotaa yhtiön osakkaan A:n työpanokseen perustuvana tuloverolain 33 b §:n 3 momentissa tarkoitettuna tulona.

Eri mieltä olleet oikeusneuvokset katsoivat, että kommandiittiyhtiömuodossa toimiminen ei sellaisenaan ole käsillä olevissa olosuhteissa keinotekoista. Verovelvollisella on valinnanvapaus yhtiömuodon suhteen, eikä tietyn yhtiömuodon valinta sinänsä voi joutaa veronkiertämissäännöksen soveltamiseen. Yhtiömuodon valinnalle ei lähtökohtaisesti tarvitse myöskään esittää erityisiä liiketaloudellisia perusteita.

Tapauksesta tekee mielenkiintoisen, että vaikka ennakkopäätösvalituslupa hylättiin vuonna 2015, korkein hallinto-oikeus teki lopullisesta ratkaisusta vuosikirjaratkaisun. Kuitenkin tulee huomioida, että KHO:n istunnon puheenjohtaja päättää ratkaisujen julkaisemisesta¹³⁶ eikä ennakkopäätösvalitusluvan hylkäämisellä ja vuosikirjaratkaisuluonteella välttämättä ole suoraa syy-yhteyttä. Myöskään ennakkopäätösvalitusluvan ratkaissut kokoonpano ei välttämättä ole sama kuin lopullisen ratkaisun tehnyt kokoonpano¹³⁷.

4.3.3 KHO 2017:197

Tapauksen KHO 2017:197 oikeuskysymys voidaan tiivistää seuraavasti:

Onko suomalaisen osakeyhtiömuotoisen verovelvollisen tulosta rasittava, konsernin sisäisen järjestelyn seurauksena muodostuneen velan korko verotuksessa vähennyskelpoinen elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaan, vai pidetäänkö käsillä olevaa järjestelyä VML 28 §:n mukaisena veron kiertämisenä, jolloin korkomeno ei ole vähennyskelpoinen?

Tapauksen oikeuskysymys kosketi samanaikaisesti useampaa verovelvollista ja yhteensä neljä näistä oli verotuksen oikaisulautakunnan käsittelyssä. Kahdessa tapauksessa verovelvollinen sai verotuksen oikaisulautakunnalta puoltavan päätöksen äänestyksellä 3-2. Kolmannessa tapauksessa verovelvollinen sai hylkäävän päätöksen äänin 3-2. Kahden puoltavan päätöksen saaneiden tapausten osalta ennakkopäätösvalitusta haki Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja hylkäävän päätöksen osalta verovelvollinen itse. Kaikissa tilanteissa toinen osapuoli antoi hyväksynnän ennakkopäätösvalituksen hakemiselle. Neljännessä tapauksessa verovelvollinen sai verotuksen oikaisulautakunnalta puoltavan päätöksen äänin 3-2, mutta ei antanut suostumusta ennakkopäätösvalitukselle.

¹³⁶ Korkeimman hallinto-oikeuden työjärjestyksen 26 §:n mukaisesti istunnon puheenjohtaja päättää tällaisen ratkaisun julkaisemisesta vuosikirjaratkaisuna tai lyhyenä ratkaisuselosteena.

¹³⁷ Tässä nimenomaisessa tapauksessa molemmat asiat ratkaistiin viiden hengen kokoonpanoissa, joista molemmissa mukana oli yksi sama henkilö.

EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan velan korko on vähennyskelpoinen edellyttäen, että se on johtunut elinkeinotoiminnasta. Veron kiertämistä koskeva VML 28 § voi rajoittaa velkojen korkojen vähennyskelpoisuutta.

Oikeuskirjallisuuden osalta Ranta-Lassila¹³⁸ on käsitellyt verovelvollisten valintaoikeutta todeten seuraavaa:

Tulot ja menot on kohdistettava sille verovelvolliselle, jolle ne kuuluvat. Verovelvolliset eivät voi esimerkiksi keskinäisin sopimuksin valita, kenen tulona tulo verotetaan tai kuka menon vähentää. Valintamahdollisuutta ei ole edes silloin kun yritykset ovat saman taloudellisen kokonaisuuden osia.

VML 28 §:ssä on määritelty veron kiertämistä koskevat periaatteet. Oikeuskirjallisuuden mukaan veron kiertämisessä on kysymys tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeavista verovelvollisen toimenpiteistä, joilla pyritään saavuttamaan verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja¹³⁹. Veron kiertämisenä on yleisesti pidetty tilanteita, jolloin toimenpiteellä tavoiteltua veroetua voidaan pitää lain tarkoitukselle vieraana, toimenpide on epätavallinen, keinotekoinen ja ilman toivotun veroedun saavuttamista ilmeisen tarkoitukseton.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisuissaan 2016:71 ja 2016:72 evännyt ulkomaisen yhtiön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan debt push down – järjestelyihin liittyvien korkomenojen vähennyskelpoisuuden. Näissä oikeustapauksissa konsernin suomalaiset operatiiviset yhtiöt ovat jakaneet konserniavustusta sivuliikkeille. Sivuliikkeet ovat katta-neet osakehankinnasta aiheutuneet korkokulut konserniavustuksilla. Konserniavustukset ovat vastanneet pitkälti korkokulujen määrää ja pienentäneet operatiivista verotettavaa tuloa Suomessa. Muilta osin tapaus KHO 2017:197 vastaa näitä tapauksia, mutta tapauksissa KHO 2016:71 ja KHO 2016:72 konserniavustuksilla pienennettiin operatiivisten yhtiöiden verotettavaa tuloa sekä Suomessa että Ruotsissa samaa korkokulua vas-

¹³⁸ Ranta-Lassila 2002, s. 214.

¹³⁹ Myrsky – Råbinä 2015, s. 349 ja 353–354.

taan. Vuoden 2016 KHO:n ratkaisusta huolimatta siviili- ja rakenteita vastaavaa, osakeyhtiömuotoista verovelvollista koskevaa julkaistua oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan tapauksen ratkaisuhetkellä ollut.

Päätösten KHO 2016:71 ja KHO 2016:72 julkaisemisen jälkeen myös oikeuskirjallisuudessa on pohdittu sitä, mikä näiden ratkaisujen merkitys ja ulottuvuus on, kun arvioidaan yrityskauppavelan korkojen vähennyskelpoisuutta osakeyhtiömuotoisten verovelvollisten verotuksessa. Yhteistä kirjoittajien esittämille käsityksille on, että kirjoittajat pitävät VML 28 §:n soveltamisalan ja hyväksyttävän verosuunnittelun välisen rajanvedon tekemistä vaikeana, mikä puolestaan heikentää verojärjestelmän ennustettavuutta¹⁴⁰. Ratkaisussa KHO 2014:166 korkein hallinto-oikeus toteaa, että verovelvollisella on sinänsä lähtökohtaisesti oikeus valita erilaisista toimintavaihtoehdoista verotuksellisesti edullisin menettely. Toisaalta verotuksessa on KHO:n mukaan pyrittävä arvioimaan tehtyjä toimenpiteitä niiden tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaan.

Muutoksenhaun kohteena olevan kaltaisia järjestelyjä on käytetty laajasti Suomessa toimivissa kansainvälisissä konserneissa. Suurimassa osassa Verohallinnossa tutkituissa tapauksissa vähennettäväksi vaadittujen korkojen määrä on huomattava. Tämän lisäksi käsittelyssä oli tapauksen aikaan lukuisia vastaavanlaisia järjestelyjä. Näin ollen kyseessä oli useampaa verovelvollista koskevasta fiskaalisesti merkittävästä asiasta. Osakeyhtiömuotoista verovelvollista koskeva ennakkopäätös voitiin katsoa selventävän oikeustilaa ja edistävän verotuskäytännön yhtenäisyyttä ja ennakoivuutta.

Korkein hallinto-oikeus kuitenkin hylkäsi ennakkopäätösvalituslupahakemuksen. Perusteina korkein hallinto-oikeus totesi seuraavaa:

Muutoksenhakemus koskee niin sanotun apuyhtiöjärjestelmän käyttämistä konsernissa ja verovelvollisyhtiön osakekaupan rahoittamiseksi ottaman konsernin sisäisen lainan korkojen vähennyskelpoisuutta verotuksessa. Asiassa on kysymys erityisesti siitä, onko toteutettuja järjestelyjä arvioitava toimenpiteiden yksityis-

¹⁴⁰ Esim. Penttilä 2016, Nykänen 2016 ja Knuutinen 2016.

*oikeudelliseen muotoon liittyvien veroseuraamusten mukaisesti vai johtaako järjestelyjen muodostama kokonaisuus muunlaiseen verotukselliseen lopputulokseen. Erityisesti on arvioitava, onko asiassa perusteita soveltaa verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n säännöstä. Tämänkaltaisen **arviointi ei ole mahdollista ilman, että asiassa otetaan kantaa siinä esitettyyn laajaan näyttöä koskevaan aineistoon**. Näin saatava yksittäistä verovelvollista koskeva **ratkaisu ei suoraan palvele sitä verovelvollisten joukkoa, joihin on kohdistettu vastaavia vaatimuksia kuin A Oy:öön**.*

*Vuonna 2014 voimaan tulleet elinkeinotoiminnan korkojen vähennysrajoitukset elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:ssä merkitsevät sitä, että **verovelvolliset eivät enää entisessä määrin toteuta vastaavanlaisia konsernin sisäisiin korkoihin perustuvia järjestelyjä**, minkä vuoksi mahdollisella ennakko-päätösratkaisulla ei ole merkittävää vaikutusta verotuksen ennakoitavuuteen.*

Korkein hallinto-oikeus hylkäsi 20.12.2017 julkaisemattomilla päätöksillään taltio 6557 ja 6558 muut oikeudenvilvontayksikön ennakkopäätösvalitusta koskevat valituslupahakemukset, joissa kysymys oli velkojen korkojen vähentämisestä vastaavan tyyppisessä tilanteessa kuin ratkaisussa KHO 2017:197. Ennakkopäätösvalituslupahakemuksen hylkäämisen jälkeen tapaukset siirtyivät Helsingin, Hämeenlinnan ja Itä-Suomen hallinto-oikeuksien käsiteltäväksi, jossa ne ovat edelleen vireillä.

Ennakkopäätösvalituslupahakemuksen ratkaisun 2017:197 tekee mielenkiintoiseksi, että kyseessä on toistaiseksi ensimmäinen ja ainoa kerta, kun korkein hallinto-oikeus on arvioinut ennakkopäätösvalituksen lupaedellytyksiä. Tapauksessa KHO:n arvioi, oliko asiassa perusteita soveltaa verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n säännöstä. Tämänkaltaisen arviointi ei ollut KHO:n mukaan mahdollista ilman, että asiassa otettiin kantaa siinä esitettyyn laajaan näyttöä koskevaan aineistoon. Kaikissa aikaisemmissa tapauksissa KHO on ainoastaan todennut, että *sen perusteella, mitä muutoksenhakija on esittänyt ja mitä asiakirjoista muutoin ilmenee, asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi ei ole verotusmenettelystä annetun lain 70 §:ssä säädettyjä valitusluvan myöntämisen perusteita*.

Erityisesti verotusmenettelylain 28 §:n mukaista arviointia on KHO:n mukaan arviointi ei ole mahdollista ilman, että asiassa otetaan kantaa siinä esitettyyn laajaan näyttöä koskevaan aineistoon. Voidaan tulkita, että KHO suhtautuu VML 28 §:ään liittyviin ennakkopäätösvalituslupahakemuksiin nuivasti, koska nämä tapaukset vaativat usein tapauskohtaista harkintaa. Lisäksi kyseistä verovelvollista koskeva ratkaisu ei suoraan palvele sitä verovelvollisten joukkoa, joihin on kohdistettu vastaavia vaatimuksia kuin kyseessä olleeseen verovelvolliseen.

KHO:n tarjoamat perusteet hakemuksen hylkäämisvaiheessa on tärkeä nostaa esille, jos apuyhtiöitä koskevista tapauksista harkitaan valittamista korkeimpaan hallinto-oikeuden hallinto-oikeuskäsittelyn jälkeen. Kysymyksenä on sekä verovelvollisen että veronsaajan näkökulmasta, voidaanko ennakkopäätösvalituslupahakemuksen hylkäämisen perusteista tehdä päätelmiä KHO:n mahdollisesta ratkaisusta itse tapausten osalta, jos ne aikanaan tänne asti päätyvät. Mielestäni KHO:n mainitsemat perusteet ja argumentit koskevat nimenomaisesti ennakkopäätösvalituslupahakemuksen käsittelyä, eikä niistä voida tehdä päätelmiä siitä, mihin suuntaan he kallistuvat mahdollisen asian varsinaisen käsittelyn osalta. Tulkintani perustuu siihen, että valitusluvan myöntämistä käsiteltäessä ei ole merkitystä, onko samasta asiasta haettu aikaisemmin ennakkopäätösvalituslupaa; lupahakemus käsitellään tässä tilanteessa uutena asiana.

Kun arviointi painottui näyttökysymyksiin, ei KHO mielestään ollut oikea toimielin arvioimaan tapausta ennakkopäätösvalituksen kautta. Näiden tulkintaperiaatteiden osalta tapauksessa on samoja piirteitä kuin tapauksessa KHO 3.3.2015 T 625, jossa todennäköisesti asian tapauskohtainen luonne ja suhde VML 28 §:n sekä työpanososingon karakterisointiin estivät valitusluvan saannin.

4.3.4 Helsingin HAO 23.4.2018 18/0379/6 (ei julk.)

Tapauksen oikeuskysymyksenä oli, voidaanko maapohjalle vahvistaa verotusarvoa rakennusoikeuden perusteella tilanteessa, jossa rakennusoikeus on kokonaan käytetty. Yhtiön X omistama kiinteistö sijaitsi alueella, jolle on laadittu asemakaava 1980-luvulla. Asemakaavamerkintä on liike- ja toimistorakennusten korttelialue. Maapohjan pinta-ala

on ~ 1 500 neliömetriä ja rakennusoikeus ~ 6 000 kerrosalaneliömetriä. Kiinteistöllä sijaisi toimistorakennus.

Verohallinto oli vuoden 2013 verotuksessa poikennut yhtiön veroilmoituksesta arvostamalla kiinteistön maapohjan ja rakennuksen erikseen sekä määrännyt niiden perusteella kiinteistöveron. X Oy vaatimuksen mukaan käytettyä rakennusoikeutta ei tulisi ottaa huomioon maapohjan arvostamisessa. Valitus koski vuosia 2010-2013. Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi yhtiön oikaisuvaatimuksen. Yhtiö pyysi Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön suostumusta asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena. VOVA ei antanut asiaan suostumustaan.

Kiinteistöverolain 15 §:n mukaisesti:

Tätä lakia sovellettaessa kiinteistön arvona pidetään varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 5 luvun ja sen nojalla annettujen säännösten ja päätösten mukaisesti laskettavaa arvoa kiinteistöveron määräämisvuotta edeltävältä kalenterivuodelta. Yritysvarallisuuteen kuuluvan kiinteistön arvo määrätään samojen perusteiden mukaan.

Arvostamislain 28 §:n nojalla kiinteistön verotusarvo määrätään erikseen maapohjan ja rakennusten osalta. Arvostamislain 32 §:n 1 ja 2 momentin mukaan:

Jos kiinteistön kiinteistöveron alaisten osien ja etuuksien verotusarvojen yhteismäärä on näiden osuuksien ja etuuksien yhteenlaskettua käypää arvoa suurempi, katsotaan kiinteistön kiinteistöveron alaisten osien ja etuuksien arvoksi niiden käypä arvo.

Käyvällä arvolla tarkoitetaan sitä käypää arvoa, joka omaisuudella oli verovuoden päättyessä omistajan hallussa ja sillä paikalla, missä omaisuus oli, tai omaisuuden todennäköistä luovutushintaa, jos se on edellä mainittua arvoa suurempi.

Arvostamislain 29 §:n 1 momentin mukaan maapohjan verotusarvoa määrättäessä on otettava huomioon muun muassa kiinteistön käyttötarkoitus, **rakennusoikeus**, sijainti ja sopivuus rakennustarkoituksiin. Arvostamislain 29 §:n 3 momentin nojalla tontin arvoa voidaan alentaa kohtuullisesti, ellei tontin rakennusoikeutta ole käytetty täyteen

määrään ja jollei tontilla sijaitsevien rakennusten arvo ole tontin arvoon verrattuna vähäinen. Arvostamislain 29 §:n 4 momentin nojalla Verohallinto vahvistaa vuosittain verotusta varten kunkin kunnan osalta tarkemmat laskentaperusteet, joiden mukaan rakennusmaan verotusarvo lasketaan.

Asiaan liittyvää oikeuskäytäntöä on olemassa vähän. Ratkaisussa KHO 1.8.2012 taltio 2101 otettiin kantaa siihen, otetaanko maanalainen rakennusoikeus huomioon maapohjan verotusarvoa vahvistettaessa. Päätöksessään korkein hallinto-oikeus vahvisti, että maapohjan arvoon vaikuttava maanalainen rakennusoikeus on otettava huomioon vastaavasti kuin maanpäällinen rakennusoikeus.

Ratkaisussa KHO 28.11.1996 taltio 3735 puolestaan otettiin kantaa siihen, miten kaavamuutoksella vahvistettu lisärakennusoikeus otetaan huomioon kiinteistön verotusarvoa vahvistettaessa. Korkein hallinto-oikeus perusteli verovelvollisen verotusarvon alentamista koskevan vaatimuksen hylkäävää päätöstään muun ohessa sillä seikalla, että tontilla oli toimistorakennus.

Oikeuskirjallisuudessa Räbinä ja Myllymäki¹⁴¹ ovat todenneet maapohjan arvostamisesta seuraavaa:

*Kun maapohjan verotusarvo määrätään, huomioon otetaan muun ohessa kiinteistön sijainti, käyttötarkoitus, **rakennusoikeus**, liikenneyhteydet ja kunnallistekninen valmiusaste sekä paikkakunnalla maksettujen kauppahintojen perusteella todettu kohtuullinen hintataso (ArVL 29.1 §). Maanpäällisen rakennusoikeuden lisäksi myös kaavassa vahvistettu maanalainen rakennusoikeus otetaan huomioon (KHO 2012 T 2101).*

Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi valituksen, joten oikaisulautakunnan päätös jäi lainvoimaiseksi. Hallinto-oikeus katsoi, että koska maapohja on lain mukaan arvostettava rakennuksesta erikseen, kiinteistön rakennusoikeutta ei voida jättää huomioimatta maapohjan verotusarvoa määrättäessä sillä perusteella, että kiinteistön rakennusoikeus on

¹⁴¹ Räbinä – Myllymäki 2016, s. 469.

käytetty. Se, että maapohjan verotusarvoa määritettäessä on lain mukaan otettava huomioon rakennusoikeus, ei tarkoita, että rakennusoikeuden käyttäminen kokonaan olisi huomioitava verotusarvoa alentavana tekijänä. Rakennusoikeus otetaan huomioon verotusarvoa alentavana tekijänä vain, jos rakennusoikeutta ei ole käytetty kokonaan. Yhtiön tapauksessa kiinteistön rakennusoikeus on selvityksen mukaan käytetty kokonaan.

Ennakkopäätösluonteisuudesta voidaan todeta, että tapauksessa ei ollut sellaista tulkinnanvaraista soveltamisongelmaa, johon korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätös olisi tarpeen. Edellä esitetyt arvostamislain säädökset koskien käytetyn rakennusoikeuden huomioon ottamista verotusarvon määrittämisessä ovat selkeät. On kuitenkin syytä huomata, että samanlaisia asioita oli oikaisulautakunnassa vireillä useita tapauksen käsitteilyhetkellä (sama oikeuskysymys). Tätä ei kuitenkaan itsessään voida pitää ennakkopäätösvalituslupaa puoltavana seikkana.

Hallinto-oikeuden hylkäävän ratkaisun jälkeen asiasta ei valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joten hallinto-oikeuden tuomio on lainvoimainen.

4.4 Muut tapaukset

Seuraavaksi käsittelen yleisellä tasolla niitä tapauksia, joita en ottanut yksityiskohtaiseen käsittelyyn. Näin on mahdollista saada tarkempi käsitys siitä, millaisissa tapauksissa ennakkopäätösvalituslupa on mahdollista saada. Vuodesta 2014 eteenpäin vuoteen 2018 tapauksia, joissa joko verovelvollinen, veronsaaja tai molemmat ovat vaatineet ennakkopäätösvalitusta, on yhteensä 27 kappaletta. Edellä näistä tapauksista on käsitelty kahdeksan kappaletta. Alla on käyty tiiviisti läpi loput 19 tapausta, joissa VOVA ei ole antanut suostumustaan ennakkopäätösvalitusluvan hakemiseen.

1) – 3) Eläketulon lisäveroa koskevia tapauksia on yhteensä kolme. Tapaukset etenivät kuitenkin normaalia muutoksenhakureittiä pitkin eteenpäin ja lopulta korkein hallinto-oikeus pyysi asiassa ennakkoratkaisua Euroopan unionin tuomioistuimelta¹⁴². EUT:n ratkaisun perusteella KHO hylkäsi verovelvollisen valituksen¹⁴³. Tulee myös huomioida, että

¹⁴² Unionin tuomioistuimen tuomio 2.6.2016 asiassa C-122/15, C, ECLI:EU:C:2016:391.

¹⁴³ KHO 2016:180.

eläketulon lisäveroon kohdistuvia muutoksenhakutapauksia oli useita ennakkopäätösvalituslupaa hakeneiden lisäksi.

4) Tapauksessa on kysymys siitä, onko Verovelvollisen harjoittamaa asuntojen vuokraus-toimintaa pidettävä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaan verotettavana toimintana vai tuloverolain mukaan verotettavana toimintana. Asian ratkaisu perustui arviointiin siitä, täyttyvätkö asiassa elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, kun verovelvollisen toimintaa arvioidaan kokonaisuutena.

5) Tapauksessa on kysymys siitä, onko X ry:n hovioikeuden tuomion perusteella verovelvolliselle työsuhteen perusteettomasta päättämisestä suorittama korvaus TVL 29 §:n 1 momentin ja TVL 61 §:n 2 momentin nojalla verovelvollisen veronalaista ansiotuloa vai TVL 78 §:ssä tarkoitettua verovapaata vahingonkorvausta tai muuta siihen verrattavaa korvausta. Asiaan liittyvä tuloverolain sääntely sekä oikeuskäytäntö ovat yksiselitteisiä, joten kyseessä ei ollut ennakkopäätösluonteinen tapaus.

6) Tapauksessa on kysymys tilanteesta, jossa puolisoista molemmat työskentelivät ulkomailla ja heillä oli toinen asunto Suomessa. Verovelvollinen vaati verotuksessa vähennettäväksi sekä työasuntovähennyksen että asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset. Tapauksen pohdinta keskittyi tulkintaan, mikä asunto katsotaan verovelvollisen vakituiseksi ja mikä työasunnoksi, eikä sisältänyt prejudikaattiluonteista tulkintaongelmaa.

7) Kansaneläkelaitos oli maksanut verovelvolliselle työmarkkinatukea vuosina 2010-2013. Hänelle myönnettiin vuonna 2013 takautuvasti työkyvyttömyyseläkettä kyseiseltä ajalta. Kansaneläkelaitos peri maksamansa työmarkkinatuet takaisin muutoksenhakijalle takautuvasti maksamastaan eläkkeestä. Etuustuloja oikaistiin muutoksenhakijan verovuoden 2013 verotuksessa tuloverolain 112 a §:n nojalla. Tuloverolain mukainen oikaisu oli toimitettu oikein, eikä asia sisältänyt prejudikaattiluonteisuuden piirteitä.

8) Tapauksessa verovelvollinen vaati, että tieteellisestä työstä aiheutuneet kulut on vähennettävä tulonhankkimiskuluna hänen saamistaan eläketuloista. Verovelvollisella ei

ollut eläketulojen lisäksi muita tuloja. Tapauksen ratkaiseminen perustui näyttöön teellisestä toiminnasta eikä toimintaan liittyvästä tulonhankkimistarkoituksesta, joten sen ei voida katsoa soveltuvan ennakkopäätösvalitukseen.

9) – 10) Kahdessa tapauksessa, jotka koskivat samaa asiaa, verovelvollinen ja X Oy vaativat Verohallinnon verovelvollisten vahingoksi toimitetut verotuspäätökset sekä veronkorotuksen kumottaviksi. Edellä mainitut toimenpiteet perustuivat yhtiössä toimitettuun verotarkastukseen. Peitellyn osinkoon liittyvien tapausten oikeuskysymykset perustuivat verotarkastuksen oikeellisuuteen sekä tarkastuskertomuksen perusteluihin, eikä ennakkopäätösvalitus sovellu tällaisiin näyttökysymyksiin.

11) Verovelvollinen oli lahjoittanut vuonna 2014 toiselle verovelvolliselle X euroa ja vuonna 2015 Y euroa. Jälkimmäisen lahjoituksen lahjaverotuksessa Verohallinto sovelsi päätöksessään perintö- ja lahjaverolain 19 §:n 3 kohtaa ja 20 §:n 2 momenttia. Verohallinto otti päätöksessään huomioon vuonna 2014 annetun kolmen vuoden sisällä luovutetun lahjan. Asiaan liittyvä perintö- ja lahjaverolain sääntely on yksiselitteinen eikä asiassa muodostunut prejudikaattiluonteista tulkintaongelmaa.

12) Tapauksessa oli arvioitavana, onko YK:n eläkerahaston verovelvolliselle maksama kertasuoritus verovelvollisen veronalaista ansiotuloa TVL 61 §:n 2 momentin nojalla vai verovapaata tuloa TVL 76 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla. Tapauksessa näytön arvioinnilla oli suuri merkitys, joten asia ei soveltunut ennakkopäätösvalitukseen.

13) Tapauksessa oli arvioitavana X Oy:n omistaman aineettoman omaisuuden hyödyntäminen paikallisten konserniyhtiöiden toimesta ja siitä yhtiölle maksettavan korvauksen markkinaehtoinen taso sekä X Oy:n siirtohinnoittelussaan käyttämän järjestelmän soveltamistapa. Koska tapauksessa oli kysymys myös VML 31 §:n tulkinnasta soveltuvinta siirtohinnoitteluoikaisua valittaessa, sen ei voida katsoa soveltuvan ennakkopäätösvalitukseen.

14) X Oy:n tapauksessa oli kysymys siitä, ei ole esittänyt sellaista selvitystä, voidaanko käytettyjen siirtohintojen markkinaehtoisuutta arvioida liiketoimikohtaisesti. Tällaiset siirtohinnoittelujen kohdistamista sekä markkinaehtoisuutta koskevat asiat soveltuvat huonosti ennakkopäätösvalitukseen johtuen tapaukseen liittyvistä näyttökysymyksistä.

15) Tapauksen oikeuskysymyksenä oli, määrätäänkö X Oy:n omistamien rakennusten kiinteistövero yleisen veroprosentin vai vakituisten asuinrakennusten veroprosentin perusteella. Keskeistä oli, mihin tarkoitukseen rakennukset on rakennettu tai muutettu ja missä käytössä ne ovat. Tapaus perustui paljolti tapauskohtaisiin näyttökysymyksiin.

16) Konsernin X tekemän uudelleenjärjestelyn yhteydessä X Oy:n osakkeet sekä konsernin sisäinen hankintavelka allokoitiin siviiliikkeelle. Tapauksessa oli ratkaistavana, voitiinko X Oy:n osakkeiden ja niiden hankintaan tarvittun rahoituksen katsoa allokoituvan siviiliikkeelle. Oikeuskysymyksen ratkaisu perustui pitkälti uudelleenjärjestelyyn sekä siihen vaikuttaneiden seikkojen sisältöön, jotka olivat tapauskohtaisia.

17) Tapauksen oikeuskysymyksenä oli, mitä arvoa tulisi käyttää X Oy:n omistaman kiinteistön verotusarvona. Tapaus pohjautui paljolti yhtiön näyttövelvollisuuteen siitä, onko kiinteistön kiinteistöveron alaisten osien ja etuuksien verotusarvojen yhteismäärä laskettu virheellisesti tai, että tämä määrä olisi korkeampi kuin kiinteistön käypä arvo. Näyttökysymykset eivät lähtökohtaisesti sovellu ennakkopäätösvalitukseen.

18) X Oy:n ulkomainen tytäryhtiö lopetettiin vuonna 2005. Tapauksen oikeuskysymyksenä oli, voidaan X Oy:n tytäryhtiölle vuonna 2005 annettu konserniavustus katsoa vähennyskelpoiseksi vuonna 2006, jolloin tytäryhtiön tappioiden lopullisuus varmistui. Tapauksen keskiössä olivat konserniavustuslain 3 § ja 4 § sekä tytäryhtiön lopettamiseen liittyvät tapauskohtaiset olosuhteet.

19) Tapauksessa oli arvioitavana, onko X Oy:n vaatima arvonalennus verotuksessa vähennyskelpoinen erä rahoitusomaisuuden lopullisena menetyksenä ja onko veronkorotus voitu määrätä VML 32 §:n 3 momentin nojalla. Lisäksi tapauksessa arvioitiin, onko kyseinen arvonalennus TVL-tulolähteen TVL 54 §:n mukainen tulonhankkimismeno. Tapaus pelkistyi näyttöön siitä, oliko arvonalennus lopullinen vai ei.

4.5 Koonti kaikista tapauksista

Menon vähennyskelpoisuuteen tai tulon veronalaisuuteen liittyviä tapauksia oli 17 kappaletta eli enemmistö kaikista tapauksista. Näistä tapauksista viidessä valituksen syynä on ollut myös veron kiertäminen, mikä kuvastaa, kuinka menon vähennyskelpoisuuteen

ja tulon veronalaisuuteen liittyvät tapaukset sisältävät usein myös VML 28 §:n liittyviä tulkintatilanteita. Kaikissa veron kiertämiseen liittyvissä tapauksissa taustalla on ollut verotarkastus. Yhteensä verotarkastustaustaisia asioita oli yhdeksän. Yhdessäkään tapauksessa veron kiertäminen ei esiintynyt yksinään valituksen syynä, mikä taas kuvastaa VML 28 §:n soveltamistilanteiden huonoa soveltumista ennakkopäätösvalitukseen. Vaikka tapauksessa olisi kysymys puhtaasta oikeuskysymyksestä, tapaukseen myös liittyvä VML 28 §:n soveltaminen saattaa estää ennakkopäätösvalitusmenettelyyn pääsemisen.

Kun oikeudenvallontayksikkö on ollut muutoksenhakijana (yhteensä neljä tapausta), ainoastaan yhdessä tapauksessa verovelvollinen ei ole antanut suostumustaan ennakkopäätösvalituksen hakemiseen. Tämä oli yksi neljästä apuyhtiötä koskevasta tapauksesta. Lupa taas on annettu kolmessa muussa apuyhtiötapauksessa. Taas niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen on ollut muutoksenhakijana, VOVA on puoltanut ennakkopäätösvalituslupan hakemista ainoastaan kolmessa tapauksessa. Yhteensä KHO:een edenneitä ennakkopäätösvalituslupahakemuksia on siis ainoastaan kuusi kappaletta.

Siirtohinnoittelua koskevia tapauksia oli kaiken kaikkiaan kaksi kappaletta ja kumpaankaan näistä VOVA ei antanut puoltoa. Apuyhtiötapausten ohella (yhteensä neljä kappaletta) näiden tapausten fiskaalinen merkittävyys oli suurin. Kaikista tapauksista kahdessa ei ollut lainkaan ennakkopäätösluonteisuuden piirteitä. Näiden tapausten osalta verovelvollinen on saattanut esimerkiksi erehtyä kokonaan ennakkopäätösvalituslupan edellytyksistä.

Kokonaisuudessaan tapauksista ei ole löydettävissä selkeää punaista lankaa, joka osoittaisi, millaisissa asioissa ennakkopäätösvalituslupaa haetaan. Aineistosta on kuitenkin pääteltävissä, että ennakkopäätösvalitusmenettelyyn sopivia puhtaita oikeuskysymyksiä ei ole tarkastelujaksolla 2014-2018 juurikaan ilmennyt tai niissä ei ole haettu valituslupaa nimenomaisesti ennakkopäätösvalituksen kautta. Tätä puoltaa KHO:een edenneiden tapausten vähäinen määrä (kuusi kappaletta) ja ylipäätään KHO:lta ennakkopäätösvalituslupan saaneiden tapausten vähäinen määrä (kaksi kappaletta). Tästä huolimatta tapauksista 25 on kuitenkin edennyt hallinto-oikeuden käsiteltäväksi sen jälkeen, kun

ennakkopäätösvalituslupaa tai puoltoa ennakkopäätösvalituksen hakemiseen ei ole annettu.

Tutkielman kirjoitushetkellä 15:stä tapauksesta, jotka eivät olleet saaneet ennakkopäätösvalituslupaa, oli tullut hallinto-oikeuden ratkaisu. Huomionarvoista on, että näistä 15:stä tapauksesta kymmenessä ei valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Näiden tapausten osalta herää siis kysymys, oliko ennakkopäätösvalitusluvan saaminen alun perinkään tarpeen.

5. HAASTATTELUT

5.1 Haastattelukysymykset

Haastattelujen tyypiksi valikoitui puolistrukturoitu haastattelumenetelmä eli teema-haastattelu¹⁴⁴. Näiden haastattelujen rungon ovat muodostaneet seuraavat teemat, jotka ovat toimineet pohjana tälle luvulle:

- Ennakkopäätösvalitusprosessin näkyminen käytännön työssä ja prosessin huomioon ottaminen muutoksenhaussa.
- Kokemukset ennakkopäätösvalitusprosessin vahvuuksista ja heikkouksista käytännössä.
- Arvio hyväksytyjen ennakkopäätösvalituslupien vähäisestä määrästä.
- Arvio ennakkopäätösvalitusluvan saaneista tapauksista (KHO 2015:166 ja KHO 2016:62).
- Ennakkopäätösvalitusmenettelyn kehittäminen erityisesti prosessin näkökulmasta.
- Ennakkopäätösvalitusjärjestelmän tarpeellisuus kokonaisuudessaan.
- Hylättyjen ennakkopäätösvalituslupahakemuksien (muun muassa KHO 2017:197) läpikäynti.

Haastattelukysymysten tarkoituksena on ollut saada sekä verovelvolliselta että veronsaajalta kattava näkemys ennakkopäätösvalitusprosessin toiminnasta käytännössä. Tämän lisäksi haastateltavilta on kysytty mahdollisia kehitysehdotuksia nykyiseen verotuksen muutoksenhakujärjestelmään. Edellä mainittujen ohella haastateltavien kanssa on käyty läpi ennakkopäätösvalitusluvan saaneet tapaukset sekä osa hylkäävän päätöksen saaneista tapauksista. Tämän tarkoituksena on selvittää, mihin seikkoihin haastateltavat tahot kiinnittävät huomioita näissä tapauksissa pohtiessaan niiden soveltumista ennakkopäätösvalitukseen.

¹⁴⁴ Kts. tarkemmin tutkielman luku 1.3.

5.2 Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö – Hannele Liede

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön yhteisöverotusryhmän johtava veroasiamies Hannele Liede pitää ennakkopäätösvalitusta tarpeellisenä tarkasteltaessa verotuksen muutoksenhakuprosessia ja sen kestoa kokonaisuutena. Tämä korostuu erityisesti uuden lainsäädännön luomissa tilanteissa. Lieden mukaan ennakkopäätösvalitussääntely täydentää muutoksenhakumahdollisuutta keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista, jotka voidaan saattaa korkeimman hallinto-oikeuden arvioitaviksi ilman valituslupaa.

Liede taustoittaa, kuinka Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön entinen veroyli-asiamies Timo Räbinä kuvaili ennakkopäätösvalitustapauksia ”perunoiksi hopealautasella”, jolla viitataan siihen, että prosessiin oikeutettujen tapausten pitäisi olla selkeästi tunnistettavissa jo hyvin varhaisessa vaiheessa. Lausunto voidaan tulkita myös niin, että seulan tulee ennakkopäätöksen kaltaisten menettelyjen tapauksessa olla korkealla.

Myös Liede korostaa ennakkopäätösluonteisten tapausten ajoissa tunnistamisen merkitystä muutoksenhaussa:

”Ilman osapuolten kuulemista verovelvollisen ja veronsaajan välinen keskustelu alkaisi vasta asian siirtyessä KHO:n käsittelyyn”, Liede tarkentaa. ”Kuulemisen yhteydessä oikeudenvallvontayksiköllä on myös mahdollisuus ohjeistaa verovelvollista esittämään tarpeellista lisäselvitystä”.

Tarkastellessa korkeimpaan hallinto-oikeuteen asti edenneiden ennakkopäätöstapausten määrää Liede korostaa muuttumatonta lainsäädäntötilannetta erityisesti EVL:n näkökulmasta. Kuten muutkin haastateltavat, Liede kuitenkin nostaa esiin tulevien korkorajoitussäännösten ja veronkiertodirektiivin mahdollisen vaikutuksen. Vaikka esimerkiksi veronkiertodirektiivi ei varsinaisesti vaadi VML 28 §:n muuttamista, tulkintariitoja on varmasti luvassa tulevaisuudessa.

Liede taustoittaa, kuinka tapauksessa KHO 2016:62 esillä ollut jaksotuskysymys oli lähtökohtaisesti hankala ratkaista EVL:n mukaisesti, koska alun perin 1960-luvulla säädetyt pykälät eivät sovellu sellaisenaan nykymaailmaan. Mobiilipeliyhtiöt edustavat tässä suh-

teessa täysin uudenlaista toimialaa. Kyseinen problematiikka oli ollut esillä Verohallinnossa jo ennen ennakkopäätösvalituksen ilmenemistä. Tapauksessa tiivistyy myös Suomen verotuksen ikuisuuskysymys kirjanpidon ja verotuksen sekä IFRS:n ja FAS:n eroista. Summaten tapaus oli Lieden mielestä selkeä ennakkopäätösvalitustapaus. Hylätyn tapauksen KHO 2017:197 osalta voidaan pohtia, kohdistuvatko ratkaisu ja korkeimman hallinto-oikeuden lausumat perusteet ainoastaan ennakkopäätösvalitusluvan hakemukseen vai myös tapauksen varsinaisen oikeuskysymyksen ratkaisemiseen. Avoin kysymys myös on, onko ratkaisusta KHO 2017:197 pääteltävissä, miten korkein hallinto-oikeus suhtautuisi valitusluvan myöntämiseen, jos niin sanotut apuyhtiötapaukset etenisivät sinne hallinto-oikeusvaiheen jälkeen.

Huolimatta siitä, että siirtohinnoittelutapauksia on pidetty haastavina ennakkopäätösvalituksen näkökulmasta, Liede ei usko, että tämä kategorisesti sulkisi siirtohinnoittelutapaukset ennakkopäätösvalituksen ulkopuolelle edellyttäen, että tapauksessa ei olisi kysymys näytön arvioinnista, vaan siinä olisi aidosti tulkinnallinen oikeuskysymys.

Kokonaisuudessaan Liede pitää Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön roolia välttämättömänä ennakkopäätösvalitusprosessin toisena suostumuksen antajana.

“VOVAN on tärkeää toimia eräänlaisena seulana, jotta ainoastaan aidot ennakkopäätösluonteiset tapaukset etenevät korkeimpaan hallinto-oikeuteen”, Liede päättää.

5.3 Konserniverokeskus – Sami Laaksonen

Konserniverokeskuksen johtava veroasiantuntija Sami Laaksonen taustoittaa, kuinka siirtohinnoitteluun liittyviä tapauksia ei ole edennyt yhtään korkeimpaan hallinto-oikeuteen ennakkopäätösvalituksena. Muutamassa tapauksessa asiasta on kuitenkin keskusteltu verovelvollisen kanssa. Prejudikaattiluonteisuus vaatii selkeän oikeudellisen kysymyksen ja tilanteen, jossa tapauksen tosiseikastosta ei ole epäselvyyttä.

“Välillä siirtohinnoittelutapauksissa jopa tapauksen faktoista saatetaan olla eri mieltä, joten ennakkopäätösvalitukseen ei usein ole edellytyksiä. Esimerkiksi markkinaehtoisen hinnan määrittelyyn on äärimmäisen hankala löytää yksiselitteistä vastausta”, Laaksonen taustoittaa.

Prejudikaattiluonteisuuden näkökulmasta Laaksonen pitää siirtohinnoittelutapauksia haastavina, koska esimerkiksi verotarkastuskertomuksia tehtäessä asiat saattavat aluksi näyttää yksinkertaisilta, mutta matkan varrella usein ilmenee uusia näkökulmia ja argumentteja. Olosuhteiden ja faktojen muuttuessa vaikeudet yleensä lisääntyvät muutoksenhakuprosessissa. Mitä paremmin toiminnassa korostetaan ennakkollisuutta, sitä vähemmän Laaksonen mukaan tulee tapauksia, jotka johtavat pitkiin ja työläisiin muutoksenhakuprosesseihin.

Yrityksen oikeusvarmuuden kannalta voidaan pitää kestävämmänä tilannetta, jossa liiketoimi tulisi toteuttaa, mutta asiasta on tehty oikaisupäätös. Tämän jälkeen muutoksenhakuprosessi voi kestää pahimmillaan kymmenen vuotta. Edellä mainittujen epäselvyyksien välttämiseksi Laaksonen luottaa ennakkollisuuteen esimerkiksi siirtohinnoittelun ennakkosopimuksen (APA)¹⁴⁵ muodossa. Ennakkopäätösvalituksen tarjoamaa hyötyä siirtohinnoittelutapauksille Laaksonen arvioi kysymällä, hyödyttääkö hallinto-oikeuden väliin jättäminen, jos prosessiin menee joka tapauksessa vuosikausia aikaa sekä päälle mahdollinen keskinäinen sopimusmenettely (MAP)¹⁴⁶.

Tulevaisuudessa Laaksonen kannustaa yrityksiä entistä laajemmin ennakkolliseen keskusteluun ja valtioiden väliseen cross border -dialogiin. Kaikissa tapauksissa ennakkolliset keskustelut eivät välttämättä toimi esimerkiksi valtion tekemän siirtohinnoitteluoikaisun myötä. Näissä tilanteissa Laaksonen pitää yritysten kannalta parhaimpana ratkaisuna keskinäistä sopimusmenettelyä. MAPin kautta osapuolet saavat ratkaisun, joka on käytössä EU-alueella pidempään ja laajenee käyttöön useampaan maahan nopeammin. Luonnollisesti, jos yhtiö katsoo Suomessa tehdyn ratkaisun olleen täysin mielivaltainen, niin asia voidaan ratkaista kotimaisen muutoksenhakuprosessin puitteissa.

Arbitraatiomenettelyn vahvuutena on, että riippumattomat toimielimet ratkaisevat tapauksen verovelvollisen ja veronsaajan puolesta. Ongelmallisimpina Laaksonen pitää tapauksia, joissa tapauksen faktat ovat kohdallaan, mutta osapuolet joutuvat neuvottele-

¹⁴⁵ Tarkemmin kts. esim. Verohallinto – Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA).

¹⁴⁶ Tarkemmin kts. esim. Verohallinto – Keskinäinen sopimusmenettely (MAP) siirtohinnoitteluasioissa.

maan pitkään kompromissista. Näissä tilanteissa lopputulema harvemmin on, että toinen valtio selvästi voittaa. Laaksosen mielestä huono kompromissi on kuitenkin parempi kuin pitkä riita kotimaisissa oikeusasteissa. Yritys ei kuitenkaan välttämättä ole tyytyväinen arbitraatiomenettelyn tarjoamaan ratkaisuun. Jos sitä ei esimerkiksi voida soveltaa helposti tuleviin vuosiin tai poikkeaa merkittävästi siitä, miten toisten konserniyhtiöiden välillä on toimittu toisissa valtioissa. Ratkaisu Suomessa ei välttämättä tarkoita, että toisten valtioiden käytänteisiin olisi puututtu paikallisten veroviranomaisten toimesta.

“Käytännössä riitatilanteiden käsittely kotimaisessa muutoksenhakumenettelyssä on aika- ja resursseja vievää sekä kallista. Verohallinnon tulee panostaa jatkossakin asioiden ennakolliseen ratkaisemiseen”, Laaksonen päättää.

5.4 Korkein hallinto-oikeus – Vesa-Pekka Nuotio

Kun ennakkopäätösvalituslupaani liittyvää lainsäädäntöä valmisteltiin, nykyinen korkeimman hallinto-oikeuden oikeusneuvos Vesa-Pekka Nuotio toimi yritysverotuksen asiantuntijana yksityisellä sektorilla. Tällöin hän suhtautui torjuvasti ennakkopäätösvalitusmenettelyyn. Nuotio oli myös kuultavana valtiovarainvaliokunnassa¹⁴⁷, jossa käsiteltiin hallituksen esitystä eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi¹⁴⁸. Kielteisesti ennakkopäätösvalitukseen suhtautuvien verovelvollisia edustavien tahojen kannoista sanottiin mietinnössä seuraavaa:

*Osa kuulluista tahoista on taas vastustanut esitystä ja katsonut, että tavoitteet voidaan saavuttaa muilla keinoin. Ongelmaksi muodostuu myös samaa aihealuetta koskevien valitusten eteneminen korkeimpaan hallinto-oikeuteen eri tahtiin. Juttuja ei voida silloin sarjoittaa nykyiseen tapaan ja saada näin riittävän laajaa näkökulmaa pyydettyyn ennakkopäätöskysymykseen.*¹⁴⁹

¹⁴⁷ VaVM 29/2012.

¹⁴⁸ HE 76/2012.

¹⁴⁹ VaVM 29/2012 – HE 76/2012.

Kun verovelvollisella on Nuotion mukaan mahdollisuus hakea Keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua ennen verotuksen valmistumista, ei ole tarvetta odottaa. Näin ollen verovelvollisella on jo olemassa toimiva menettely, ja hän uskoo valtaosan tapauksista edelleen etenevän KVL:n kautta. Hän kuitenkin katsoo, että ennakkopäätösvalitusmenettely täydentää muutoksenhakujärjestelmää tilanteissa, jotka jälkikäteen osoittautuvat ongelmallisiksi.

Nuotion mukaan ***normaalissa tilanteessa menettelylle ei kuitenkaan ole välitöntä tarvetta.***

Kun ensimmäinen ennakkopäätösvalitustapaus eteni korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jouduttiin miettimään, kuinka tämä vaikuttaa KHO:n sisäisiin menettelytapoihin. Tämän jälkeen prosessi on kuitenkin ollut selkeä ja toimiva, kun sekä verovelvollisen että veron-
saajan suostumukset asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena on saatu. Tapaukset, jotka ovat päätyneet KHO:een asti eivät ole kaatuneet faktojen puutteeseen, vaan muihin syihin. Nuotion mukaan aina on mahdollista keskustella, onko tapauksissa ollut tarpeeksi näyttöä, mutta tässä on enemmänkin kyse tapauksen erityispiirteistä eikä niinkään prosessuaalisista ongelmista.

Korkeimpaan hallinto-oikeuteen asti päätyneiden ennakkopäätösvalitustapausten vä-
häistä määrää Nuotio selittää Keskusverolautakunnan toimivuudella ja viime vuosina kohtuullisen stabiilina pysyneellä verolainsäädännöllä.

“Keskusverolautakunta julkaisee kaikki ratkaisunsa, joten pidän sitä nopeampana vaihtoehtona kuin ennakkopäätösvalitusta. Aikanaan yksityisellä puolella toimiessani koin ennakkopäätösvalituksen tullessa edelleen käyttäväni ensisijaisesti KVL:ää muutoksenhakureittinä”, Nuotio linjaa.

Vaikka EVL on pysynyt suhteellisen muuttumattomana viimeiset vuodet, Nuotio nostaa esiin, kuinka tulevaisuudessa esimerkiksi korkorajoitussäädöksillä ja osakesäästötillillä voi olla vaikutusta prejudikaattiluonteisten tapausten määrään.

Kahden KHO:n käsittelyyn asti edenneen tapauksen (KHO 2015:166 ja 2016:62) Nuotio toteaa, että molempia tapauksia yhdistää selkeä laintulkintakysymys. Lisäksi ratkaisun

2015:166 osalta vastaavaa veromuotoa (perintö) koskevaa ratkaisua ei ollut olemassa ennen kyseistä tapausta.

Perintö- ja lahjoitustilanne eroavat verotuksellisesti toisistaan, koska perintösaannissa ei ole etukäteisen suunnittelun mahdollisuutta. Nykyinen elinkeinoverolainsäädäntö taas edustaa jossain määrin ”savupiipputeollisuuden” aikaa. Nuotio pitää hyvinkin mahdollisena, että mobiilipelialalla on lukuisia yrityksiä, jotka miettivät samankaltaista jakottamiskysymystä kuin tapauksessa 2016:62. Kyseessä on niin sanottu muuttavan maailman ilmiö.

Veronkiertoa tai siirtohinnoittelua koskevien tapausten osalta Nuotion on hankala uskoa, että korkein hallinto-oikeus pystyisi tarjoamaan yhteistä linjaa tai matemaattista kaavaa, joka ratkaisisi kaikki vastaavanlaiset tapaukset. Tämä johtuu siitä, että veronkiertoa tai siirtohinnoittelua koskevat tapaukset tavanomaisesti sisältävät paljon tapauskohtaista harkintaa ja näytön arviointia.

Vaikka esimerkiksi apuyhtiö rakenteita koskeva tapaus KHO 2017:197 olisi edennyt korkeimpaan hallinto-oikeuteen ennakkopäätösvalituksena, KHO ei välttämättä olisi pystynyt ratkaisemaan tapausta niin, että kaikki vastaavassa tilanteessa olevat yhtiöt olisivat saaneet selkeyden tilanteeseensa ratkaisun myötä.

”Erilaisia verotuksellisia tilanteita on olemassa suunnaton määrä”, Nuotio päättää.

5.5 Deloitte – Virpi Pasanen ja Hanna Viilo

Asiantuntijaorganisaatio Deloitteen veropalveluista director Virpi Pasanen ja partner Hanna Viilo kertovat, että ennakkopäätösvalituksen mahdollisuus muutoksenhakuprosessissa on tunnistettu. Menettely ei välttämättä sovi kaikkiin tapauksiin, mutta se käydään usein läpi vaihtoehtona.

”Tiedämme kuitenkin, että ennakkopäätösvalitusprosessi on haastava, koska asiassa vaaditaan myös VOVAn suostumus. Näin ollen sitä ei voi mainostaa asiakkaille varmana reittinä”, Viilo täsmentää.

“Jos tapaus taas sisältää näytön arviointia eikä kyseessä ole puhdas juridinen kysymys, mahdollisuudet päästä ennakkopäätösvalitukseen ovat heikot. Kriteerit ovat suhteellisen tiukat”, Viilo taustoittaa.

Pasanen katsoo, että ratkaisussa KHO 2016:62 jaksottamissäännöksiä tulkittiin täysin uudenlaisella tavalla. KHO selkeästi muutti elinkeinoverotuksessa vallalla ollutta ajattelumallia.

“Kyseessä oli ehdottomasti asia, johon tarvittiin korkeimman hallinto-oikeuden kanta”, Pasanen huomauttaa.

Sekä Pasanen että Viilo nostavat esille Veronsaajien oikeudenvallontayksikön mahdollisuuden olla antamatta suostumustaan asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena.

“Erityisesti toivoisimme, että VOVA perustelisi verovelvolliselle sekä valitusluvan hyväksymisen että hylkäämisen. Tätä kautta saisimme selkeyden tulevaisuutta ajatellen, minkä tyyppisissä asioissa ennakkopäätösvalitus on mahdollinen”, Pasanen ja Viilo perustelevat.

Molemmat haastateltavat muistuttavat, että vaikka VOVAn kuuleminen oikaisulautakuntavaiheessa on mahdollista, se ei ole välttämätöntä tai virallinen edellytys veronsaajan suostumuksen saamiseksi. Luonnollisesti verovelvollinen lähtee muutoksenhakuprosessiin sillä asenteella, että hän voittaa. Ennakkopäätösvalitusmahdollisuus aukeaa vasta oikaisulautakuntavaiheen jälkeen.

Keskusverolautakunnan roolista haastateltavilla on selkeä mielipide. Jos puhutaan uuden lainsäädännön tulkinnasta, niin he ovat yhtä mieltä siitä, että säännönmukaista verotusta ei voi jäädä odottamaan. Näin ollen ainoa vaihtoehto on KVL. Tätä kautta myös pääsy KHO:een on varmaa¹⁵⁰.

“KVL:n roolin pitäisi ehdottomasti laajentua niin, että he voisivat ratkaista myös varainsiirtoverotuksen ja ennakkoperinnän kysymyksiä”, Pasanen linjaa.

¹⁵⁰ Laki keskusverolautakunnasta 7 §.

Pasanen ja Viilo nostavat esille kysymyksen, puoltaako ennakkopäätösvalitusmenettely paikkaansa nykyisten käsittelymäärien valossa. Nykyisiä tilastoja katsottaessa voidaan puhua jopa teoreettisesta mahdollisuudesta, vaikka yrityksillä on isoja riitoja muutoksenhakuprosessin jonossa jatkuvasti.

“Kaikilla osapuolilla on suuri intressi saada käsittelyaikoja lyhyemmäksi, mutta mikä on tähän tehokkain keino? Ennakkopäätösvalitus ei ole tosiasiallisesti auttanut juurikaan, vaikka ajatus on hyvä”, Viilo päättää.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Ennakkopäätösvalitustapaukset

Tätä pro gradu -tutkimusta varten on käyty läpi kaikki tapaukset vuodesta 2014 eteenpäin, joissa joko verovelvollinen tai veronsaaja on vaatinut ennakkopäätösvalitusta. Tapauksia on yhteensä 27 kappaletta. Näistä molemmat osapuolet ovat puoltaneet ennakkopäätösvalitusta kuudessa tapauksessa. Korkein hallinto-oikeus on lopulta antanut valitusluvan kahdessa tapauksessa.

Keskeiset aineistosta tehdyt päätelmät:

- 1) Ennakkopäätösvalitusluvan saaneita tapauksia on vähän, ainoastaan kaksi kappaletta.
- 2) Tapaukset, joissa joko verovelvollinen tai veronsaaja on tehnyt ennakkopäätösvalitusta koskevan lupahakemuksen, ja joissa on molempien puolto, on ainoastaan kuusi kappaletta.
- 3) Suurin osa kysymyksistä koskee TVL:n, EVL:n tai VML:n soveltamistilanteita.
- 4) Tulon veronalaisuuteen ja menon vähennyskelpoisuuteen liittyvät tapaukset muodostavat yli puolet (55 %) aineistosta. Myös veronkorotukseen ja veron kiertämiseen liittyvät tapaukset ovat merkittävästi (33 %) edustettuna.
- 5) Suurin osa tapauksista (25 kpl) on edennyt hallinto-oikeuden käsittelyyn valitusluvan hylkäämisen jälkeen.

Ennakkovalitusluvan saaneiden tapausten vähäiselle määrälle on tässä tutkimuksessa noussut esiin kolme mahdollista syytä:

- 1) **Lainsäädäntöympäristö on pysynyt ennakkopäätösvalituksen käyttöönotosta asti suhteellisen muuttumattomana.**
- 2) **Keskusverolautakunta toimii ennakkopäätösvalitusprosessia paremmin.**
- 3) **Ennakkopäätösvalitusta pidetään haastavana muutoksenhakureittinä.**

Ensimmäisen kohdan osalta on todettava, että lähtökohtaisesti isojen lainsäädännöllisten muutosten vaikutusta ei pysty kokonaisuudessaan arvioimaan neljän vuoden tarkastelujakson perusteella. Tulevaisuudessa lainsäädäntöympäristössä on tapahtumassa muutoksia esimerkiksi osakesäästötilin ja korkorajoitusten osalta. Lisäksi muutokset laikiin ulkomaisten väliyritysten osakkaiden verotuksesta tulevat voimaan vuoden 2019 alusta.

Uuden lainsäädännön tulkintatilanteiden osalta Keskusverolautakuntaa voidaan pitää varmempana kuin ennakkopäätösvalitusprosessia, koska KVL:n ennakkoratkaisuun haetaan muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen¹⁵¹. Verovelvollisella ei pääsääntöisesti ole mahdollisuutta jäädä odottamaan säännönmukaisen verotuksen valmistumista. Keskusverolautakunta muutoksenhakureittinä ei kuitenkaan sovellu vanhan lainsäädännön tulkintatilanteisiin. Lisäksi veronsaajalla ei ole mahdollisuutta tehdä ennakkoratkaisuhakemusta keskusverolautakunnalle. Veronsaajalla on kuitenkin mahdollisuus valittaa keskusverolautakunnan antamasta ratkaisusta.

Keskusverolautakunta julkaisee lyhennelminä sellaisia päätöksiään, joissa on uusi tai muutoin tärkeä kannanotto. KVL antaa ennakkoratkaisuja tuloverosta, arvonlisäverosta, rajoitetusti verovelvollisen lähdeverosta, korkotulon lähdeverosta ja vakuutusmaksuverosta. Pro gradu -tutkimuksen haastatteluissa nostettiin esiin mahdollisuus laajentaa KVL:n roolia koskemaan ennakkoperinnän ja varainsiirtoverotuksen kysymyksiä. Tämä nousi esiin myös OHI-työryhmän raportissa¹⁵². Näkisin, että keskusverolautakunnan kautta tapahtuvassa menettelyssä ennakkotapaustilanteiden asioiden ratkaisukäytännön yhtenäisyys on helpompi turvata kuin hajautetusti. Oikeusturvakeinojen ei tulisi erota sen perusteella, mistä verolajista on kyse.

Ennakkopäätösluonteisuuden vaatimusta voidaan lähtökohtaisesti pitää selkeänä. Tästä kuitenkin seuraa korkea kynnyks menettelyyn pääsemiseen. Haastavuutta saattaa aiheuttaa lisäksi suostumuksen vaatimus sekä verovelvolliselta että veronsaajalta ja lo-

¹⁵¹ Laki keskusverolautakunnasta 7 §.

¹⁵² Kts. luku 2.4.1.2.

pulta luvan saaminen korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Toisena merkityksellisenä seikana voidaan pitää myös riskiä kokonaiskäsittelyajan pitenemisestä tilanteessa, jossa ennakkopäätösvalitushakemus hylätään joko VOVAn tai KHO:n puolesta.

6.2 Ennakkopäätösvalituksesta

Ennakkopäätösvalituksella on kaksi puolta; menettelyn tarkoituksena on nimenomaan puhtaiden aineellisten prosessuaalisten kysymysten eli puhtaiden oikeuskysymysten käsittelyn nopeuttaminen. Toisaalta samalla herää kysymys, voidaanko ennakkopäätösvalituksen kriteerejä pitää liian tiukkoina. Jos käydään läpi lakiin kirjattua ennakkopäätösvalituksen tarkoitusta sekä ennen lakimuutosta tapahtuneita pohdintoja, kynnys ennakkopäätösvalitusluvan saamiseksi on korkea, mutta lain kirjaimen tarkoitusta toteuttava. Korkea kynnys menettelyyn pääsemiseksi on haastattelujen perusteella sekä verovelvollisen että veronsaajan tiedossa.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikön roolista ennakkopäätösvalitusprosessin toisena osapuolena on myös esitettyjä näkemyksiä puolesta ja vastaan. VOVAn mahdollisuus antaa tai olla antamatta suostumusta tarkoittaa käytännössä suurta vaikutusmahdollisuutta tapausten etenemiseen verotuksen muutoksenhakuprosessissa. **Veronsaajien oikeudenvallontayksikön rooli niin sanottuna portinvartijana on perusteltu.** Jos VOVAn puolta ei tarvittaisi, kaikki tarkastelujakson 23 tapausta, joissa verovelvollinen haki valituslupaa, olisivat edenneet korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Lisäksi aineistosta käy ilmi, että osassa tapauksista, joissa verovelvollinen on vaatinut ennakkopäätösvalitusta, ei ole ollut kyseessä lainkaan prejudikaattiluonteinen tapaus. Jos ennakkopäätösvalitus ei tarvitsisi VOVAn puolta, myös täysin perusteettomat hakemukset etenisivät KHO:een. Yhtä kaikki, tapaukset lisäisivät merkittävästi KHO:n työmäärää. Kaiken kaikkiaan **ei myöskään ole ilmennyt tilanteita, joissa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö olisi täysin virheellisesti tai perusteetta hyväksynyt tai jättänyt puoltamatta ennakkopäätösvalitushakemusta.** Tämä osaltaan myös perustelee Veronsaajien oikeudenvallontayksikön roolia nykyisessä järjestelmässä.

Erityisenä huomiona ennakkopäätösvalituksen suhteen on läpikäydystä aineistosta tehty havainto, että verovelvolliset saattavat odottaa toisen verovelvollisen samaa asiaa koskevan ennakkopäätösvalitushakemuksen käsittelyä ennen etenemistä omassa muutoksenhakuprosessissaan. Tämä tulee useimmiten esiin verovelvollisen hallinto-oikeudelle toimittamasta vastineesta, jossa he pyytävät HAO:ta odottamaan asiansa käsittelyn suhteen, kunnes heidän tapauksensa kanssa samankaltaisen tapauksen ennakkopäätösvalituslupahakemus on käsitelty loppuun. Tämä ajattelumalli on tullut esille esimerkiksi tapauksessa Helsingin HAO 23.4.2018 18/0379/6 (ei julk.). Tapausta edelsi ennakkopäätösvalituslupahakemus, jota Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ei lopulta puoltanut. Maapohjan verotusarvoon liittyvän hallinto-oikeuden tapauksen osalta saman oikeuskysymyksen sisältäviä tapauksia oli useita odottamassa omaa hallinto-oikeuskäsittelyään.

Koska edellä mainittua ”odottelua” ilmenee, **voidaan pitää äärimmäisen tärkeänä, että ennakkopäätösluonteisia tapauksia ja niiden muutoksenhakuprosessia koordinoidaan sisäisesti Verohallinnossa ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikössä.** Näin saadaan varmuus siitä, että samankaltaisten tapausten ratkaiseminen saadaan pidettyä yhtenäisenä. Useassa tapauksessa kyseessä voi olla sama asiakokonaisuus tai oikeuskysymys.

Kaiken kaikkiaan tutkimuksen tulokset osoittavat vahvasti siihen suuntaan, että **siirtohinnoitteluun ja VML 28 §:n soveltamiseen liittyvät tapaukset eivät lähtökohtaisesti sovellu ennakkopäätösvalitusprosessiin.** Usein nämä ovat tapauksia, jotka sisältävät näyttökysymyksiä. **Jos tapaus sisältää näytön arviointia, se ei lähtökohtaisesti täytä prejudikaattiluonteisuuden määritelmää.** VML 28 §:n osalta tapauksen ratkaisu typistyy usein tapauskohtaiseen verovelvollisen tarkoituksen arviointiin, joten ratkaisu ei ole helposti sovellettavissa erilaisiin sekä useita verovelvollisia koskeviin tilanteisiin. VML 28 §:n osalta tulkinta saattaa kuitenkin mutkistua veronkiertodirektiivin myötä.

Yksiselitteisen vastauksen löytäminen on haastavaa myös siirtohinnoittelutapauksissa, koska esimerkiksi markkinaehtoisin hinnan määrittelyyn on olemassa lukuisia erilaisia tapoja, joissa tulee aina huomioida tapauskohtaiset olosuhteet. Siirtohinnoittelun osalta

asia ei kuitenkaan ole täysin mustavalkoinen, koska myös siirtohinnoittelussa voisi ilmetä aidosti tulkinnallinen oikeuskysymys. Tällaisesta voisi olla kysymys esimerkiksi tilanteessa, jossa pohditaan uusien tai päivitettyjen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltuvuutta ohjetta edeltäneenä aikana toteutettuun siirtohinnoittelutransaktioon.

Siirtohinnoittelua ja VML 28 §:n soveltamistapauksia varten tulisi kuitenkin olla käytettävissä vastaavanlainen nopeutettu muutoksenhakureitti, jotta merkittävät oikeuskysymykset saataisiin myös näiltä osin ratkaistua nykyistä nopeammin. Erityisesti siirtohinnoittelua koskevien kysymysten osalta asioiden fiskaalista merkitystä voidaan pitää merkittävänä, joten verotuksen muutoksenhakuprosessin keston venymistä useiksi vuosiksi voidaan pitää äärimmäisen haitallisena. Siirtohinnoitteluun liittyvät tapaukset ovat mielenkiintoisia siksi, että kyseisissä tapauksissa voi hyvin olla prejudikaattiluonteen täyttäviä kysymyksiä, mutta usein ne eivät ole ainoita KHO:n kannanottoa vaativia seikkoja. Luonnollisesti verovelvollisella ei ole intressiä viedä ainoastaan yhtä osaa tapauksesta KHO:n käsittelyyn, vaan tapaukseen halutaan saada oikeusasteen kanta myös näyttökysymysten osalta.

6.3 Koonti haastatteluista

Korkeimman hallinto-oikeuden näkemys ennakkopäätösvalituksesta ei ole juurikaan muuttunut siitä, kun KHO antoi lausuntonsa ennakkopäätösvalitusta koskeneesta lakiesityksestä; normaalissa tilanteessa menettelylle ei ole välitöntä tarvetta. KHO pitää keskusverolautakuntaa nopeampana vaihtoehtona kuin ennakkopäätösvalitusta.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö korosti ennakkopäätösluonteisten tapausten ajoissa tunnistamisen merkitystä muutoksenhaussa. VOVAn merkitystä ja roolia tietynlaisena seulana ennen korkeinta hallinto-oikeutta pidetään veronsaajan puolella tärkeänä.

Konserniverokeskus tunnustaa siirtohinnoittelutapausten haastavuuden ennakkopäätösvalituksen näkökulmasta; prejudikaattiluonteisuus vaatii selkeän oikeuskysymyksen ja siirtohinnoitteluasiat sisältävät usein myös näyttökysymyksiä. Ennakkopäätösvalituksen hyödyt ovat jossain määrin myös kyseenalaisia siirtohinnoittelutapausten osalta,

koska on huomioitava myös mahdollinen MAP-prosessi, joka saattaa vähentää mahdollisesta ennakkopäätösvalituksesta saatavaa ajallista hyötyä. Siirtohinnoittelun osalta Konserniverokeskus koki ensisijaisen hyödyn muutoksenhakuprosessissa tulevan ennakkollisen keskustelun ja valtioiden väliseen cross border -dialogin kautta.

Verovelvollisia edustavan tahon näkökulmasta ennakkopäätösvalitusta pidetään haastavana muutoksenhakureittinä, joten sen käyttämistä on harkittava tarkoin ja aina tapauskohtaisesti. Mahdollisuus tähän kuitenkin tunnistetaan. Kantavana teemana oli myös toive siitä, VOVA perustelisi verovelvolliselle sekä valitusluvan hyväksymisen että hylkäämisen. Nykyisen tiedon perusteella haastateltavat pitivät ennakkopäätösvalitusta jopa ainoastaan teoreettisena mahdollisuutena.

Vaikka ennakkopäätösvalituksen tarpeellisuus herättää argumentteja puolesta ja vastaan, kaikki haastateltavat pitivät ennakkopäätösvalitusprosessia kokonaisuudessaan selkeänä. Ainoa tutkimuksen puitteissa esiin noussut epäselvyys Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön ja korkeimman hallinto-oikeuden menettelyssä on lupahakemuksen hylkäämisessä. Nykyisellään VOVA tai KHO eivät perustele tarkasti tai erittely syitä, miksi ennakkopäätösvalitushakemus hylätään. Tästä on kuitenkin yksi poikkeus KHO:n osalta; apuyhtiöitä koskeva ratkaisu KHO 2017:197. Luonnollisesti VOVA on perustellut tapaukset, joissa veronsaaja puoltaa menettelyyn lähtemistä.

On mahdollista argumentoida, että VOVA ja KHO perustelevat aina ennakkopäätösvalituksen hylkäämisen. Koska ennakkopäätösvalitus vaatii prejudikaattiperusteen, hakemuksen hylkääminen tarkoittaa, ettei tapaus täytä tätä edellytystä. Tämä ei kuitenkaan tarkemmin avaa niitä syitä, jotka ovat hylkäämisen taustalla. Jos käydään prejudikaattiluonteisuuden määrittelevää lainvalmisteluaineistoa, määrittelyä voidaan pitää selkeänä, mutta ei kuitenkaan tarkkarajaisena. Ennakkopäätösvalituslupahakemusten hylkäämisen perusteleminen palvelisi järjestelmän tarkoitusta paremmin ottaen huomioon edellä mainitun epätietoisuuden.

Näin ollen prosessiajattelun puolesta voidaan pitää perusteltuna, että **Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö perustelisi myös ennakkopäätösvalitusluvan puoltamatta jät-**

tämisen. Edellä mainittua muutosehdotusta voitaisiin laajentaa koskemaan myös korkeinta hallinto-oikeutta. Jos VOVA ja KHO perustelisivat myös kaikki ennakkopäätösvalitushakemusten hylkäykset, tämä antaisi sekä verovelvolliselle että veronsaajalle paremman käsityksen, minkälaisissa tilanteissa lupa on mahdollista saada. Näin on tehty esimerkiksi tapauksessa KHO 2017:197. Jos hylkäämistä ei perustella tarkemmin, perustelut voivat pahimmillaan jäädä arvuuttelun varaan. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön näkökulmasta tämä muutos ei (nykyisten tapausmäärien valossa) lisäisi yksikön työ määrää merkittävästi.

6.4 Verotuksen muutoksenhakujärjestelmästä

Verotuksen muutoksenhakujärjestelmän kehittäminen pohjautuu toisaalta verovelvollisen oikeusturvaan sekä hallinnollisen tehokkuuden vaatimukseen¹⁵³. Kaiken kaikkiaan muutoksenhakujärjestelmän kehitystä voidaan pitää kysymyksenä, jota pohditaan suuresti tulevana vuosina. Kaikki tässä pro gradu -tutkielmassa esille tulleet seikat puoltavat ajatusta siitä, että verotuksen muutoksenhakujärjestelmää tulee kehittää. Tämän lisäksi verovelvolliset ja veronsaajat ovat tunnustaneet tarpeen saada ennakkopäätösluonteiset oikeuskysymykset entistä nopeammin käsiteltäväksi. Ennakkopäätösvalituksen osalta kynnyksen prosessiin pääsemiseksi on suuri.

Oikeusturvan kannalta verolainsäädännön ja verotusmenettelyä koskevan sääntelyn tulee olla selkeää, ymmärrettävää ja johdonmukaista. Eri verolajien osalta menettelyiden tulisi olla samanlaisia niin pitkälle kuin mahdollista. Menettelysäännöksissä korostuvat ennakkopäätösvalituksen osalta joutuisaa käsittelyä, kuulemista ja selvittämisvelvollisuutta koskevat periaatteet.¹⁵⁴ Verohallinnon ohjeistuksessa myös määrä, laatu ja saatavuus ovat tärkeässä asemassa. Sääntelyn lisäksi myös KHO:n ja HAO:n oikeuskäytännöllä sekä niiden julkaisemisella on merkittävä rooli. Kattavan jälkikäteisen oikeusturvan vuoksi on olennaista, että verotuksen tulkintakysymyksiin saadaan mahdollisimman nopeasti päätös¹⁵⁵.

¹⁵³ PeL 21 § ja HL 2 luku.

¹⁵⁴ Myrsky – Rabinä 2015 s. 829.

¹⁵⁵ Myrsky – Rabinä 2015 s. 831.

Verotustapausten keskittämisellä taas on mahdollista luoda tehokkuus- ja synergiaetuja. Verohallinnon asiantuntijoilla on näin paremmat mahdollisuudet jakaa omaa osaamistaan ja erikoistumistaan sekä aikaansa eri tapauksien käyttöön. Lisäksi tällä on mahdollisuus parantaa verotuspäätösten yhtenäisyyttä sekä resurssien näkökulmasta poistaa päällekkäisyyksiä toimintoja¹⁵⁶. Tutkielman näkökulmasta keskittäminen kohdistuu ennakkopäätösluonteisten tapausten ja niiden muutoksenhakuprosessin sisäiseen koordinointiin, kuten jo aikaisemmin tässä luvussa on tuotu esiin.

Keskeisenä tavoitteena voidaan pitää myös keskittymistä entistä enemmän ennakollisiin kannanottoihin ja reaaliaikaisiin valvontatoimiin. Tähän myös konserniverokeskuksen johtava veroasiantuntija Sami Laaksonen nojasi vahvasti omassa haastattelussaan. Painopisteen siirtymisellä olisi varmasti vaikutus toisaalta muutoksenhakutapausten määrään, että muutoksenhakuprosessien kesto; yritysten hallinnollinen taakka ja jälkikäteisten valvontatoimien tarve vähenisi¹⁵⁷.

Muutoksenhakuprosessin tukkoisuus on pohjimmiltaan resurssikysymys. Nämä resurssit voidaan jakaa kahteen osaan; määrällisiin resursseihin ja substanssiresursseihin. On selvää, että mitä enemmän henkilöstöä on Verohallinnon ja hallintotuomioistuimien palveluksessa, sitä paremmat mahdollisuudet on saada muutoksenhakutapaukset ratkaistua tehokkaasti. Tämä ei kuitenkaan ole ainoastaan määrällinen ongelma. Verotuskymykset muuttuvat koko ajan vaikeammiksi, joten ne vaativat erittäin syvää verotuksen osaamista. Tämä on myös yksi globalisaation seurauksista, koska sovellettavat oikeussäännöt eivät rajoitu pelkästään kansallisen oikeuden säännöksiin¹⁵⁸. Globalisaatio ei rajoitu ainoastaan käytettävissä olevien oikeussääntöjen laajentumiseen, vaan myös uusien ja erilaisten tulkintatilanteiden määrään. Näin ollen huomiota tulee kiinnittää tuomioistuimien asiantuntemukseen.

Haasteena ovat erityisesti hallinto-oikeudet, jotka eivät keskitä verotustapauksia tai ole jakautuneet sisäisesti ainoastaan veroasioita käsitteleviin jaostoihin. Korkein hallinto-oikeuskaan ei ole jakautunut sisäisesti, vaan KHO:n toinen jaosto käsittelee veroasioiden

¹⁵⁶ Myrsky – Rabinä 2015 s. 836.

¹⁵⁷ Myrsky – Rabinä 2015 s. 836.

¹⁵⁸ Myrsky – Rabinä 2015 s. 841.

lisäksi muun muassa lääke- ja apteekkiasioita sekä julkisia hankintoja. Yhtenä ratkaisuna tähän voisi olla työtuomioistuimen kaltainen erityistuomioistuin, joka keskittyisi ainoastaan verotukseen liittyviin riita-asioihin. Myrsky on nostanut esille myös korkeimman hallinto-oikeuden kehittämisen ennakkopäätöstuomioistuimeksi veroasioissa¹⁵⁹.

6.5 Tulevaisuuden tutkimusmahdollisuudet

Korkein hallinto-oikeus on antanut ennakkopäätösvalitusluvan ainoastaan kahdessa tapauksessa vuosien 2014-2018 välillä. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö taas on puoltanut valituslupaa kuudessa tapauksessa. Nämä seikat herättävät kysymyksen, puoltaako ennakkopäätösvalitus tällaisenaan paikkaansa. Pro gradu -tutkielman aineisto ja tulokset kuitenkin puoltavat, että **ennakkopäätösvalitus on tarpeellinen verotuksen muutoksenhakujärjestelmän osa**. Kun prejudikaattiluonteisia tapauksia ilmenee, niiden ratkaisemisen tulee tapahtua mahdollisimman nopeasti ja tehokkaasti. Tämä palvelee sekä verovelvollisen että veronsaajan etua. On kuitenkin perusteltua keskustella, onko kynnys menettelyyn pääsemiseksi säädetty liian korkeaksi. Kokonaan eri kysymyksenä taas voidaan pitää sitä, kuinka paljon ennakkopäätösvalituksen rinnalle tulisi kehittää vastaavanlaisia menettelyitä muutoksenhakujärjestelmän tehokkuuden parantamiseksi. Tässä tutkielmassa on ilmennyt, että tälle olisi tarvetta ainakin siirtohinnoitusasioissa.

Vaikka määrällisesti ennakkopäätösvalitustapaukset ovat toistaiseksi jääneet vähäisiksi, menettelylle tulee todennäköisesti suurempi tarve tulevaisuudessa. Ennakkopäätösvalitusmenettelyssä ei tutkimusjakson aikana ole ollut yhtään oma-aloitteisiin veroihin liittyvää kysymystä. Ottaen huomioon tulevat lainsäädännölliset muutokset ja ennakkopäätösvalituksen laajenemisen muihin verolajeihin, ennakkopäätösvalitustapauksien voidaan olettaa lisääntyvän määrällisesti tulevaisuudessa. Lainsäädännöllisistä muutoksista esimerkkinä voidaan mainita jo useaan otteeseen esiin tullut veronkiertodirektiivi.

¹⁵⁹ Tarkemmin kts. esim. Myrsky 2011 s. 246.

Tätä pro gradu -tutkielmaa varten käydyssä aineistossa on useita tapauksia, erityisesti vuosien 2017 ja 2018 osalta, joiden hallinto-oikeuskäsittely on edelleen kesken tätä kirjoittaessa. Näiden joukossa on myös tapauksia, jotka eivät saaneet KHO:lta ennakkopäätösvalituslupaa, vaikka sekä verovelvollinen että veronsaaja antoivat suostumuksensa ennakkopäätösvalitusmenettelyyn. Tapausten seuraamista muutoksenhakuprosessin loppuun asti on pidettävä mielenkiintoisena tutkimuskohteena sekä verovelvollisten että veronsaajien näkökulmasta.

LIITTEET

Liite 1: Ennakkopäätösvalitustapausten muuttujapohja

- tapauksen juokseva numero
- verovelvollisen nimi
- verovelvollisen oikeudellinen muoto
 1. luonnollinen henkilö tai kuolinpesä
 2. yhteisö
 3. henkilöyhtiö
 4. muu
- oikaisulautakunnan päätöksen päiväys ja taltionumero
- pääasiaan pääasiallisesti sovellettu verolaki (voi olla useampi)
 1. TVL
 2. EVL
 3. MVL
 4. varainverottamisen lait
 5. AVL
 6. EPL
 7. VML
 8. muu laki
- verotarkastustaustainen asia
 1. kyllä
 2. ei
- ennakkopäätösvalituksen asiasyy

1. Arvioverotus (ilmoittamaton myynti yms.)
2. Veronkorotus
3. Veronkierto
4. Peitelty osingonjako
5. Arvostaminen
6. Menon vähennyskelpoisuus
7. Tulon veronalaisuus
8. Luontoisedut
9. Kustannusten korvaukset (matkakustannukset, päivärahat)
10. Kiinteä toimipaikka
11. Siirtohinnoittelu
12. Yksityiskäyttö/Elantomienot
13. Ilmoittamaton tulo
14. Luovutusvoitot ja –tappiot
15. Muu asiasyy

– muutoksenhakija oikaisulautakunnassa

1. verovelvollinen
2. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö
3. molemmat

– oikeudenvallontayksikkö antanut vastineen lautakuntavaiheessa (jos verovelvollinen muutoksenhakijana)

1. kyllä
2. ei

– verovelvollinen antanut vastineen lautakuntavaiheessa (jos oikeudenvallontayksikkö muutoksenhakijana)

1. kyllä
2. ei

- onko verovelvollinen esittänyt ennakkopäätösvalituksen vaatimuksen oikaisuvaatimuksessa?
 1. kyllä
 2. ei

- onko oikeudenvalvontayksikkö esittänyt ennakkopäätösvalituksen vaatimuksen oikaisuvaatimuksessa?
 1. kyllä
 2. ei

- verovelvollisen peruste ennakkopäätösvalitukselle: miksi ennakkopäätösvalitusta on vaadittu (sitä kuin selviää valituksesta tai VOVAn vastineesta)

- oikeudenvalvontayksikön peruste ennakkopäätösvalitukselle: miksi ennakkopäätösvalitusta on vaadittu (sitä kuin selviää VOVAn valituksesta)

- oikeudenvalvontayksikkö antanut suostumuksen ennakkopäätösvalitusmenettelyyn (jos verovelvollinen muutoksenhakijana)
 1. kyllä
 2. ei

- verovelvollinen antanut suostumuksen ennakkopäätösvalitusmenettelyyn (jos oikeudenvalvontayksikkö muutoksenhakijana)
 1. kyllä
 2. ei

- asia edennyt KHO:een ennakkopäätösvalituksena
 1. kyllä
 2. ei

- onko KHO antanut valitusluvan?
 1. kyllä
 2. ei

- KHO:n päätös julkaistu
 1. kyllä
 2. ei

- KHO:n ratkaisu
 1. kokonaan hyväksytty
 2. osittain hyväksytty
 3. kokonaan hylätty

- jos asia ei ole edennyt KHO:een ennakkopäätösvalituksena, mihin hallinto-oikeuden asia mennyt / palannut KHO:sta?
 1. Helsinki
 2. Turku
 3. Hämeenlinna
 4. Itä-Suomi
 5. Vaasa
 6. Pohjois-Suomi
 7. Ahvenanmaa

- hallinto-oikeuden päätöksen päiväys ja taltionumero

- pääasiassa annettu hallinto-oikeuden ratkaisu
 1. kokonaan hyväksytty
 2. osittain hyväksytty
 3. kokonaan hylätty

4. palautus Verohallinnolle
 5. valitus rauennut
 6. HAO ei tutki
 7. siirto Verohallinnon käsiteltäväksi
-
- julkaistu HAO:n ratkaisu (pääasia)
 1. kyllä
 2. ei

 - äänestys HAO:ssa
 1. kyllä
 2. ei

 - onko valitettu KHO:een?
 1. kyllä
 2. ei

 - onko KHO antanut valitusluvan?
 1. kyllä
 2. ei

 - KHO:n päätös julkaistu
 1. kyllä
 2. ei

 - KHO:n ratkaisu
 1. kokonaan hyväksytty
 2. osittain hyväksytty
 3. kokonaan hylätty